

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR  
CAMPUS – PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL  
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO**

**FRANCIELI APARECIDA DE LIMA HONORATO**

**A SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE  
AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E  
IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
MONOGRAFIA**

**Cacoal – RO  
2016**

**FRANCIELI APARECIDA DE LIMA HONORATO**

**A SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE  
AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E  
IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do professor M.e Victor de Almeida Conselvan.

**Cacoal – RO  
2016**

# **A SÚMULA Nº 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIAS**

Por

**FRANCIELI APARECIDA DE LIMA HONORATO**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Prof. Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

---

Professor M.e Victor Almeida Conselvan–UNIR – Presidente

---

Professor Esp. Jonathas Siviero – UNIR – Membro

---

Professora Dr<sup>a</sup>. Priscila Soares Berro – UNIR – Membro

Conceito: 98.

Cacoal, 20 de dezembro de 2016.

Aos meus pais, Francisco e Francisca, que a mim proporcionam o mais valioso conhecimento do mundo.

## AGRADECIMENTOS

*“A gratidão é a memória do coração”* (Ditado Francês). Como sou grata!

Sou grata a Deus por me dar forças para seguir em frente diante de tantos percalços, por abençoar e proteger todos os meus dias, por iluminar o meu caminho e segurar forte em minha mão nos momentos de angústia e fragilidade.

Sou grata a minha família, por quem tenho um amor infinito e incondicional, meus maiores exemplos de perseverança e fé. Lembro do meu pai dizendo para mim e meus irmãos: *“O estudo é tudo o que eu posso deixar para vocês. Vão em frente!”*. Hoje sou eu quem digo: *“A confiança que o senhor deposita em nós é mais importante que qualquer outra coisa”*.

Sou grata à Diego Souza Meneguitti, a quem a distância nunca impediu de estar comigo em todos os momentos. Obrigada pelas madrugadas em que esperou minha ligação confirmando que havia chegado e estava tudo bem. Obrigada pela paciência memorável, pelo companheirismo, pelo carinho e pelas palavras de incentivo, elas foram imprescindíveis para a concretização dessa etapa. Você é uma das minhas maiores inspirações.

Sou grata aos verdadeiros e queridos amigos que obtive ao longo desses cinco anos, em especial, Raíssa Souza, Gislene De Laparte, Priscila Andrade, Graciele Rodes, Ladiane Beilke, Fernanda Mubarac, Max Rogers e Raul Melo. Vocês se tornaram essenciais em minha vida.

Sou grata à Victor de Almeida Conselvan, meu orientador, por todos os momentos em que me auxiliou com paciência, compreensão e generosidade. Por meio de sua detalhada orientação, a elaboração deste trabalho tornou-se a cada dia mais satisfatória. Dedico a você profundo respeito e admiração.

Sou grata a todos os Professores da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Cacoal, pela partilha dos mais diversos conhecimentos, pelos ensinamentos ministrados e pela formação que a mim proporcionaram. Agradeço, especialmente, a Professora Maria Priscila Berro e ao Professor Antônio Paulo Filho, pelos quais guardo um enorme carinho.

Sou grata a todos os que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação, de modo que, em meu coração, serão eternamente lembrados.

A justiça, cega para um dos dois lado, já não é justiça. Cumpre que enxergue por igual à direita e à esquerda.

(Ruy Barbosa de Oliveira)

## RESUMO

O presente trabalho faz uma análise da constitucionalidade da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal frente aos princípios que fundamentam a nova ordem constitucional, essencialmente, os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade que, em conjunto, promovem a efetivação da segurança jurídica em matéria tributária. Trata-se, pois, de uma apresentação de todos os aspectos de incidência da endonorma tributária no que tange ao imposto de renda de pessoa física, com foco no critério temporal de ocorrência do seu fato gerador, uma vez que toda a discussão está envolta de tal instituto. Para tanto, demonstra-se a aplicação da Súmula após a promulgação da Constituição Federal de 1988, bem como a interpretação dada pelo STF, que mantém até o presente momento a validade, a vigência e a eficácia de tal Súmula. Por outro lado, apresenta-se o posicionamento da doutrina majoritária na atualidade e de algumas jurisprudências que rechaçam a aplicação da Súmula 584 do STF após a consagração dos princípios constitucionais tributários. Por meio da verificação das limitações ao poder de tributar do Estado e dos impactos da retroatividade da lei tributária, aborda-se sobre a violação da legalidade estrita ou tipicidade cerrada e chega-se à quebra da segurança jurídica do contribuinte, assuntos que, conjuntamente, auxiliarão na formação da concepção quanto a constitucionalidade da Súmula 584 do STF e os efeitos de sua aplicação em face do Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Princípios Constitucionais. Súmula 584 do STF. Imposto de renda das pessoas físicas. Fato gerador. Precedentes.

## **ABSTRACT**

The present work makes an analysis of the Federal Supreme Court 's Precedent 584 constitutionality in relation to the principles that underlie the new constitutional order, essentially, the principles of legality, anteriority and non - retroactivity that, together, promote legal security in tax matters. It is therefore a presentation of all aspects of the tax endonorm in relation to personal income tax, focusing on the temporal criterion of the occurrence of its taxable event, since all the discussion issurrounded by such an institute. Therefore, the application of the Precedent after the promulgation of the Federal Constitution of 1988, as well as the interpretation given by the STF, which until the present moment keeps theduration, the validity and the effectiveness of such a Precedent. On the other hand, it presents the current position of the majority doctrine and of some jurisprudences that reject the application of STF's Precedent 584 after the consecration of the tributary constitutional principles. By verifying the limitations on the State's tax power and the impacts of the tax lawretroactivity, it deals with the violation of the strict legality or closed typology and there is a dreaded violation of the juridical security of the taxpayer, matters that together, Will assist in the formation of the conception regarding the constitutionality of STF's Precedent 584 and the effects of its application in the face of the Democratic State of Law.

**Keywords:** Tributary law. Constitutional Principles. Precedent 584 of the Supreme Court. Income tax. Taxable event. Precedents.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR .....</b>	<b>13</b>
1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	14
1.1.1 Princípio da Legalidade.....	16
1.1.2 Princípio da Irretroatividade.....	20
1.1.3 Princípio da Anterioridade.....	23
1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	25
1.3 A LEI E O TEMPO .....	27
<b>2 SEGURANÇA JURÍDICA .....</b>	<b>29</b>
<b>3 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.....</b>	<b>36</b>
3.1 ASPECTO MATERIAL .....	41
3.2 ASPECTO TEMPORAL.....	42
3.3 ASPECTO ESPACIAL.....	44
3.4 ASPECTO SUBJETIVO OU PESSOAL .....	45
3.5 ASPECTO QUANTITATIVO .....	46
<b>4 A SÚMULA 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....</b>	<b>48</b>
4.1 APLICAÇÃO DA SÚMULA 584 DO STF APÓS CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	51
4.2 RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA E ANTERIORIDADE.....	57
4.3 VIOLAÇÃO DA TIPICIDADE CERRADA E INSEGURANÇA JURÍDICA .....	59
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>65</b>

## INTRODUÇÃO

A atividade tributária é delineada na Constituição Federal de 1988 que, por sua vez, aborda exaustivamente sobre a competência atribuída a cada ente político, estabelecendo limitações ao exercício do poder de tributar e assegurando princípios de observância obrigatória.

Cumprе ressaltar que, por meio do poder de tributar, o Estado onera os indivíduos objetivando angariar recursos financeiros que possibilitem manter a sua estrutura e prover, de modo eficaz, as necessidades básicas dos indivíduos, quais sejam, a saúde, educação, segurança, dentre outras.

Entretanto, o poder de tributar não pode ser exercido arbitrariamente pelo Estado, tendo a Constituição Federal elencado princípios limitadores aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, destacando-se dentre estes, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade que, conjuntamente, garantem a observância do princípio da segurança jurídica.

Nesse contexto, busca-se analisar a constitucionalidade da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, que se posiciona no sentido de autorizar a aplicação de lei instituidora ou majoradora publicada no decorrer do ano-base para a declaração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, que será efetuada no exercício financeiro seguinte.

A doutrina majoritária, na atualidade, questiona a não observância por parte do STF dos postulados constitucionais que garantem a segurança jurídica aos contribuintes vez que, em termos, a citada Súmula permite a aplicação retroativa de leis sobre o imposto de renda, além de retirar do contribuinte o direito ao conhecimento prévio e antecipado de leis que impõem a estes nova carga tributária.

Com o propósito de lograr êxito na resolução da problemática foram consideradas duas hipóteses. A primeira delas considera ocorrido o fato gerador do

imposto de renda em um único momento temporal, qual seja, o dia 31 de dezembro de cada ano-base. Logo, neste caso, as leis que forem publicadas até a referida data serão aplicáveis a declaração do imposto de renda que ocorrerá no ano imediatamente subsequente, consoante Súmula 584 do STF.

A segunda hipótese, por sua vez, considera a ocorrência do fato gerador do imposto de renda desde o início do ano-base, sendo que a lei publicada após esse período viola os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade tributárias, sendo a Súmula 584 do STF, portanto, inconstitucional.

No mais, propõe-se a verificar o entendimento sumular do STF frente a legalidade estrita ou tipicidade cerrada, bem como seus reflexos no Sistema Tributário Nacional. Nessa perspectiva, será discutido momento de realização da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Para tanto, será necessária a realização da análise e conceituação dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e irretroatividade, indicação das implicações destes nas garantias individuais dos contribuintes, bem como os impactos que estes geram sobre o cânone da segurança jurídica.

Ademais, torna-se imprescindível a compreensão da incidência da lei tributária no tempo e no espaço, tal qual a análise da regra-matriz de incidência do imposto de renda de pessoa física, indicando os aspectos do fato gerador deste e correlacionando com a criação da Súmula 584 do STF.

Destarte, verificar-se-á a aplicação da Súmula 584 do STF após a promulgação da Constituição Federal de 1988, as consequências da retroatividade da lei tributária, os impactos da violação da tipicidade cerrada e a insegurança jurídica, expondo, finalmente, o poder do Supremo Tribunal Federal ante a edição da Súmula 584.

Por fim, após as devidas e fundamentais pontuações será disposta a averiguação da constitucionalidade da Súmula 584 do STF diante dos princípios expressamente previstos na Constituição Federal de 1988.

## **1 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR**

Como bem aduz Machado (2007, p. 56) o tributo é “inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”. Nestes termos, afirma o doutrinador que sem a tributação o Estado não seria capaz de desenvolver os seus fins sociais, salvo realizasse o monopólio de toda a atividade econômica.

Assim, o Estado intenta captar recursos materiais para manter sua estrutura e garantir o suprimento das necessidades básicas dos indivíduos de maneira eficaz. Dessa forma, a atividade estatal de tributar constitui fragmento essencial à manutenção de um Estado Democrático de Direito.

Visa-se, portanto, a prevalência do interesse público sobre o privado, tendo a Constituição Federal de 1988 estabelecido aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a competência para criar tributos e definir seus alcances, respeitados critérios de partilha de competência estabelecidos no texto constitucional (AMARO, 2014).

Consoante Melo (2008) a cobrança de tributos se traduz na principal fonte das receitas públicas que buscam alcançar os objetivos fundamentais inseridos no art. 3º da Constituição Federal, quais sejam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.

Entretanto, o poder de tributar do Estado não pode ser exercido de forma arbitrária, encontrando limites na Constituição Federal de 1988, que regulamenta em seu Título VI a tributação e o orçamento estatal, em sua Seção II prevê as limitações ao poder de tributar, e, ainda, verifica-se em normas esparsas de outros capítulos do texto constitucional como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica, bem como elenca princípios constitucionais tributários de observância obrigatória.

Ademais, o próprio texto constitucional possibilita a atuação de outros tipos normativos como convênios, leis complementares, resoluções do Senado, que também laboram no sentido de limitar o poder do legislador tributário ao criar ou modificar tributos (AMARO, 2014).

Nessa seara, consoante lição de Amaro (2014, p. 90):

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do *campo material* de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os *princípios constitucionais tributários* e a adequação, quando seja o caso, aos *limites quantitativos* (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a *harmonia formal* com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita às suas alíquotas.

Verifica-se, assim, que as limitações impostas ao poder de tributar agregam o conjunto de características que delimitam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder estatal de criar e modificar tributos.

Ademais, consoante aduz Paulsen (2014) algumas limitações constituem cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º, da CF/88, e como tais, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização, ainda que por Emenda Constitucional.

Nesse cenário faz-se mister citar as garantias dos contribuintes como a legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e vedação do confisco, aquelas que protegem a concretização de outros direitos e garantias individuais como as imunidade dos templos e livros, ou, ainda, os meios que servem de instrumento para a preservação da forma federativa de Estado como imunidade recíproca, vedação da isenção heterônoma e de distinção tributária em razão da procedência ou origem, bem como de distinção da tributação federal em favor de determinado ente federado. (PAULSEN, 2014).

## 1.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios, conforme entendimento de Mello (1980, p. 230) devem ser considerados como verdadeiros alicerces para o sistema normativo, servindo de critério essencial para a real compreensão das normas, conferindo a estas um sentido harmônico e auxiliando na efetivação do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, Mendes (2014, p. 99) abordando sobre o objetivo dos princípios afirma que estes conferem “maior teor de racionalidade à tarefa, reduzindo

o espaço para pragmatismos exacerbados, tema de críticas acerbas em algumas instâncias”.

Em termos funcionais, Agra (2014, p. 115) aduz que os princípios servem de fonte norteadora para o intérprete que procura o real sentido e o nível de alcance das normas, além de conceberem o núcleo de base do ordenamento jurídico. No mais, os princípios “têm a função de integração do Texto Constitucional, suprimindo aparentes lacunas existentes”.

Por outro lado, há uma tendência doutrinária mais atual que converge no sentido de elevar os princípios ao *status* de normas jurídicas (VIEGAS, 2011, p. 23).

Nesse sentido, Ávila (2005) analisa os princípios enquanto normas jurídicas diferentes das regras, de modo que essas distinções dependem da utilização de determinados critérios e do ponto de vista a ser observado.

Didier Jr. (2016) compartilha o entendimento e leciona que após a segunda guerra mundial, o pensamento jurídico evoluiu na concepção dos princípios existentes no ordenamento e, na fase atual, estes superaram a qualificação de técnica de integração do Direito, e se tornam espécies de normas jurídicas.

Muitos são os princípios atinentes ao Sistema Tributário Nacional, todavia a Constituição Federal de 1988 preconiza princípios direcionados a limitação ao poder de tributar do Estado.

Consoante Machado (2007, p. 62) os princípios jurídicos da tributação existem “para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”, desse modo afirma o autor que cabe ao intérprete, todavia, buscar nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

O presente trabalho limitar-se-á a apreciação das divergências interpretativas que permeiam o aspecto temporal do imposto de renda e a aplicação da Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, para a qual será imprescindível a análise dos princípios constitucionais tributários da Legalidade, Irretroatividade e Anterioridade que juntos garantem a observância do princípio da Segurança Jurídica e se configuram como fundamentos essenciais da Democracia, como elucida Coêlho (2006, p. 218):

É preciso, como nunca, fixar o real alcance dos princípios basilares que respaldam o exercício do poder de tributar e garantem os direitos dos contribuintes:

a) O princípio da legalidade;

- b) O princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício de sua aplicação;
- c) O princípio da irretroatividade da lei tributária, a não ser para beneficiar.

No que tange aos princípios jurídicos da legalidade, tanto em sua concepção formal quanto material (tipicidade), anterioridade e irretroatividade da lei tributária encontram justificação singela e promanam diretamente da experiência dos povos.

Nesse sentido, conforme leciona Coêlho (2006, p. 218) “o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazerem leis claras”, já a anterioridade “expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades” e a irretroatividade “deflui da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei”.

O princípio da legalidade encontra fundamento nos artigos 5º, II e 150, I, o princípio da irretroatividade se baseia nos artigos 5º, XXXVI e 150, III, a, e o princípio da anterioridade está previsto nos artigos 150, III, b e c, e 195, §6º da Constituição, logo não se configuram como objeto de interpretação doutrinária, mas como normas com previsão expressa na Carta Magna e dotadas de exigibilidade.

### **1.1.1 Princípio da Legalidade.**

O princípio da legalidade possui previsão incipiente no ano de 1215, na Carta Magna inglesa, do Rei João Sem Terra. Visando a inibição da atividade tributária do governo, a nobreza e a plebe apresentaram um *estatuto* ao príncipe João no qual exigiam a aprovação prévia destes para que se efetivasse a cobrança dos tributos, o que, posteriormente, difundiu a representação “*no taxation whithout representation*”. (AMARO, 2014).

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e por estar descrito no rol de direitos e garantias fundamentais adquiriu *status* de

cláusula pétrea, consoante art. 60, §4º, da Carta Magna. Trata-se da legalidade geral.

Sobre o tema Bastos (1989 *apud* ARAUJO; JÚNIOR, 2012, p. 183) defende que o princípio da legalidade “obedece ao propósito de alcançar a segurança jurídica, pois as leis, de modo geral, acabam por sustentar, de forma relativamente duradoura, as bases jurídicas em que se assentam as relações sociais”.

Sendo considerado o precursor dos princípios constitucionais tributários, a legalidade, em matéria tributária, está estampada no art. 150, I, da CF/88, e estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (*nullum tributum sine lege*), asseveradas as demais garantias dos contribuintes. Trata-se da legalidade tributária.

Dessa forma, somente à lei é reservado dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva, sejam do antecedente ou da hipótese da norma, sejam do consequente ou do mandamento/prescrição da norma (PAULSEN, 2006). Esse instituto implica na chamada legalidade estrita ou reserva absoluta de lei.

Trata-se de uma extensão do princípio da legalidade disposto no art. 5º, II, da CF/88. Por meio da legalidade estrita é garantido ao indivíduo que este não será compelido a fazer ou deixar de fazer algo por força de um ato da administrativo, mas exclusivamente por determinação legal (ARAUJO; JÚNIOR, 2012).

É mister a importância do princípio da legalidade para o ordenamento jurídico brasileiro, neste seguimento, assevera Souza (1998, p. 8) que “de todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I”. E prossegue abordando acerca de sua concepção que “resulta da velha tradição do constitucionalismo segundo a qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar o tributo”.

Rabello Filho (2002, p. 104/105) ressalta que de todos os ramos do Direito, cabe ao Direito Tributário preservar a segurança jurídica em seu grau de maior intensidade, sendo por este motivo que o princípio da legalidade se configura como uma “reserva absoluta de lei formal”. Logo, cabe somente ao poder legislativo dispor sobre tal matéria por ser de competência privativa deste.

Em comum, Amaro (2014) afirma que a legalidade tributária vai além da preeminência da lei, implicando na reserva absoluta de lei. Dessa forma, afere-se



que a legalidade tributária não se satisfaz com o simples comando da lei material, requerendo a observância da lei no seu sentido formal. Em outras palavras, a segurança jurídica exige que além do comando ser abstrato, geral e impessoal, que seja formulado por órgão titular de função legislativa.

Segundo Paulsen (2014) a legalidade tributária impõe que os tributos sejam instituídos pela própria lei e não apenas com base em lei, de modo que os contribuintes conheçam os efeitos tributários dos atos que praticarem ou posições jurídicas que assumirem.

Amaro (2014) destaca que o princípio da legalidade preserva os ideais de segurança jurídica e de justiça, valores que, provavelmente, seriam ignorados se fosse permitido à Administração Pública cobrar e majorar tributos livremente.

Para melhor abordagem do tema proposto, mister se faz a realização de uma breve análise dos aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência tributária.

A hipótese de incidência, conforme conceitua Ataliba (1999, p. 69) “é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”. Assim, vislumbra-se que a hipótese de incidência se apresenta sobre diversos aspectos que, espalhados no sistema jurídico, formam o conteúdo substancial, local e determina o momento de nascimento da obrigação tributária.

Destarte, compreendem os aspectos da norma tributária partes harmoniosas de um todo único. Nesse segmento, assevera Paulsen (2014, p. 151/152):

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo). Pode-se sintetizar pelos advérbios latinos: *quid, ubi, quando, quis, quanti*.

Assim, a obrigação tributária exige, em respeito à reserva absoluta de lei, dados suficientes para assegurar ao contribuinte a certeza quanto ao seu surgimento, uma vez que a norma impositiva não pode ser suplementada por regulamento posterior (PAULSEN, 2014).

Desta sorte, há que se destacar, que o surgimento da obrigação tributária supera a vontade do administrador e da autoridade fiscal. Ao formular a lei, cabe ao legislador definir, de modo taxativo, os tipos tributáveis e os seus critérios de quantificação, de maneira que sua ocorrência seja necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (AMARO, 2014).

Partindo para seara da aplicação da lei, imprescindível se faz a observância do princípio da tipicidade tributária, que pode ser considerada um desdobramento da legalidade dos tributos. Amaro (2014, p. 94) assim expõe:

Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários. À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de fechada ou cerrada, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz “o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei”.

O princípio da tipicidade tributária encontra previsão no art. 97 do Código Tributário Nacional e relaciona-se ao conteúdo da lei tributária. Conforme ensina Rosa Jr. (2009) a lei que institui o tributo deve, necessariamente, definir o tipo fechado, cerrado, todos os elementos que compõem a obrigação tributária. Dessa forma, é essencial que não se deixe nenhum espaço a ser preenchido pela Administração, tendo em vista que a prestação tributária é uma atividade administrativa vinculada, consoante art. 3º do CTN.

Nesse sentido, Araujo e Júnior (2012, p. 535) afirmam que o princípio da legalidade enseja a regra da tipicidade, ao passo que “preordena a lei instituidora do tributo à descrição pormenorizada dos aspectos de cada tributo, em especial da regra matriz de incidência”.

Assim, a lei formal necessita conter a hipótese de incidência sob todos os aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal e valorativo.

No mais, além de embasar a tipicidade, o princípio da legalidade é de fulcral importância para a existência dos princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias. Ao passo em que o regramento da legalidade exige a criação de um instrumento normativo para gerar a obrigação tributária e definir a existência do tributo, os princípios da irretroatividade e anterioridade estão atrelados ao aspecto temporal de sua eficácia.

Nesse segmento, Vieira (2005) aduz que o princípio da irretroatividade assegura o passado ao passo que o da anterioridade garante o futuro. Por conseguinte, verifica-se que, conjuntamente, os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da legalidade salvaguardam a segurança jurídica imprescindível aos contribuintes diante de leis que efetuem a criação ou majoração de tributos (VIEGAS, 2011, p. 27).

Logo, a tipicidade cerrada (tributária), quando da instituição de novo gravame deve permear os cinco aspectos da hipótese de incidência, pois, somente a partir da legalidade estrita que é possível, sob o critério temporal, determinar os desdobramentos da irretroatividade e da anterioridade. No tocante ao aspecto quantitativo, que pode ser definido como mensuração econômica do critério material, deve ser tratado de igual forma, pois constitui reserva absoluta de lei formal para majoração do tributo.

### **1.1.2 Princípio da Irretroatividade**

O princípio da irretroatividade possui previsão genérica no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, e dispõe que a lei não poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, tendo sido elevado ao *status* de cláusula pétrea.

Faz-se mister salientar que a segurança jurídica também está insculpida nesse artigo, pois torna imperativo vinculante a estabilidade do ordenamento, tanto com relação a sua dimensão temporal quanto na sua dimensão material.

Em matéria tributária, a irretroatividade está disposta no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, e impede que lei tributária mais gravosa seja aplicada a situação pretérita, independente de condicionamento, quanto a ele não há exceções no ordenamento jurídico brasileiro. O Código Tributário Nacional também ampara o referido princípio, em seu artigo 144, bem como o art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Para Paulsen (2014) a irretroatividade tributária vai além do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, representando uma garantia suplementar aos contribuintes e

anuncia que esta almeja preservar o passado da atribuição de efeitos tributários que venham a surgir, reforçando, nesses termos, a própria garantia da legalidade.

Nesse contexto, a irretroatividade da lei tributária evidencia-se como um instrumento de otimização da segurança jurídica, pois exige que a lei seja previamente estabelecida, provendo, assim, uma maior certeza do direito em análise.

De igual modo, Coêlho (2005, p.94) leciona que “o princípio da irretroatividade da Lei Tributária deflui da necessidade de garantir às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei”. Logo, busca-se com este princípio proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente (SCHOUERI, 2008).

Em sua obra, Rosa Jr. (2009, pg. 233-234) reforça a ligação íntima da irretroatividade com a legalidade e expõe o fundamento do princípio:

Os fundamentos da irretroatividade da lei são os seguintes: a) assegurar o primado da segurança jurídica; b) reconhecer a existência de direitos individuais garantidos e outorgar aos direitos protegidos o caráter de imutáveis; c) traduzir o bom senso que deve estar sempre presente no direito, pois a irretroatividade da lei garante a estabilidade das relações sociais; d) se o tributo só pode ser exigido em havendo prévia lei fiscal, é indispensável que esta tem de ser anterior aos fatos que vão ser considerados impositivos; e) a lei só pode dispor para o futuro, por ser este o efeito normal de todas as leis.

Para Amaro (2014) a lei aplica-se tão somente aos fatos futuros, ou seja, em posição cronológica subsequente ao momento de entrada em vigor da lei que criou ou aumentou o tributo. E prossegue afirmando que a lei tributária será inconstitucional por ferir o princípio da irretroatividade quando eleger fatos passados como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior).

Nesse passo, assevera Paulsen (2014) que, consoante o texto constitucional, inexistente qualquer atenuação ou exceção ao princípio da irretroatividade tributária. E prossegue aduzindo que a Constituição não apenas proíbe exceções ao princípio da irretroatividade como enuncia garantias extras relacionados ao aspecto temporal deste.

Destarte, verifica-se que existe uma proteção relacionada a previsibilidade do ordenamento jurídico tributário que se resguarda no princípio da irretroatividade tributária (VIEGAS, 2011).

Importa mencionar, todavia, que o Direito Tributário admite a retroatividade se for benéfica ao contribuinte, consoante previsão do art. 106 do CTN, quanto a redução da penalidade, aplicando-se a lei mais benéfica ao contribuinte aos fatos futuros e pretéritos (VIEGAS, 2011).

Insta esclarecer que a irretroatividade é afeta à norma de natureza geral, contudo a sua afastabilidade está condicionada a uma exegese restritiva, pois, trata-se de norma excepcional.

Cumprе ressaltar, portanto, que a irretroatividade é inafastável na seara da criação e majoração de tributos. Sendo que, segundo Amaro (2014) a lei pode efetuar a redução ou a dispensa do pagamento de um tributo que esteja relacionado a fatos do passado. Entretanto, essa decisão deve ser expressamente disposta e, ainda, deve ser subtraída dos efeitos provenientes da lei que estava vigente à época.

Verifica-se, nesse ponto, que essas hipóteses devem ser adotadas com cautela, sendo imprescindível a observância ao princípio constitucional da igualdade, que também deve ser respeitado pelo legislador. No tocante a aplicação da lei, o responsável não possui a competência para dispensar o tributo, nem realizar a sua redução, em relação a fatos passados, alegando que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei antecessora.

No que diz respeito ao princípio da irretroatividade e imposto de renda necessário se faz compreender, primeiramente, a ocorrência do fato gerador. De maneira geral, fato gerador é a concretização da hipótese de incidência da endonorma tributária, possui natureza jurídica denominada “jurígena” ou potencialmente jurídica, e divide-se em instantâneo, continuado e complexo.

No caso do imposto de renda, nos termos do art. 153, III, CF/88, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, durante o período chamado de ano-base, que, normalmente, coincide com exercício financeiro brasileiro, início em 01 de janeiro e término em 31 de dezembro. O fato gerador desse tributo é considerado pela doutrina majoritária como complexo. Trata-se de fato gerador composto por diversos fatos que, somados, compõem um todo. O todo é o somatório de diversos fatos isolados no tempo pela norma para tornar viável na prática a cobrança da obrigação.

Nesse sentido, elucida Amaro (2014, p. 99):

A lei, para respeitar a irretroatividade, há de ser anterior à série “a + b - c”, vale dizer, a lei deve preceder *todo o conjunto de fatos isolados* que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar o princípio da irretroatividade, não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados.

Para uma melhor elucidação do aspecto temporal do imposto de renda, mister se faz a análise do princípio da anterioridade, que, conjuntamente com o princípio da irretroatividade, serão objeto de tópico específico do presente trabalho.

Em síntese, trata-se o princípio da irretroatividade de garantia constitucional que impede que uma determinada lei gere efeitos sobre os fatos praticados antes de sua entrada em vigor. O CTN elenca duas situações isoladas que poderão ser objeto de retroatividade, entretanto, estas fazem parte de uma exegese restritiva. Em termos gerais, qualquer tentativa de afronta ao princípio da irretroatividade tributária será considerada inconstitucional, tendo em vista que, contra esta não há exceção ou atenuação no texto constitucional. Por fim, a irretroatividade auxilia na concretização da segurança jurídica, promovendo sua efetivação.

### 1.1.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade está previsto no art. 150, III, *b*, da CF/88/88 e veda aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha ocorrido a publicação da lei que os instituiu ou aumento, coibindo, dessa forma, sua incidência em fatos passados.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 inseriu no art. 150, III, da Constituição Federal, a alínea *c*, que instituiu a chamada anterioridade “nonagesimal” ou “noventena”, que por sua vez, proíbe a cobrança de tributo antes da decorrência do período de noventa dias da data em que foi publicada a lei que o criou ou majorou, respeitando cumulativamente o disposto na alínea *b* do mesmo dispositivo. Visto que o art. 150, §1º da CF/88 retira a aplicação da anterioridade nonagesimal ao imposto

sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o enfoque dado ao presente estudo, a análise do princípio em tese será limitado a sua característica anual.

Em matéria tributária, consoante entendimento adotado pela Suprema Corte na Súmula 615, o art. 104 do Código Tributário Nacional também expressa proteção ao princípio da anterioridade, delineando sua aplicabilidade aos tributos inerentes ao patrimônio e a renda.

O princípio da anterioridade assegura ao contribuinte o conhecimento antecipado das leis tributárias que lhe sejam mais gravosas, superando a regra da previsibilidade e da não surpresa (VIEGAS, 2011, p. 34). Importante observar que o referido princípio possui viés exclusivamente tributário, não se encontrando em nenhum outro ramo do Direito.

Sobre o tema, leciona Coêlho (2005, p. 93):

O princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo desta forma organizar e planejar seus negócios e atividades.

Em consonância, Vieira (2005) afirma que o princípio da anterioridade se pauta na não surpresa ao contribuinte, pois impede a aplicação de Lei Tributária que crie ou aumente tributo em relação a fatos geradores ocorridos ou iniciados no mesmo exercício financeiro que tenha sido publicado a norma.

No que tange ao imposto de renda, até início dos anos oitenta, a doutrina majoritária em conformidade com o disposto na Súmula 584 do STF que versa “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”, convergia no sentido de que uma norma editada no último dia do exercício financeiro seria plenamente aplicável ao imposto de renda a ser declarado no exercício seguinte, pois atendia ao princípio da anterioridade.

O referido entendimento embasava-se na chamada retroatividade imprópria ou pseudo-retroatividade, que segundo Dória (1968 *apud* AMARO, 2014, p. 104) havia uma “certa atuação retrospectiva da lei”, entretanto defendia que “condicionar os efeitos tributários de um fato integrante de um processo de constituição de um débito futuro à lei vigente no instante de sua ocorrência seria subverter toda a estrutura acolhida entre nós”.

Todavia, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esses argumentos perderam força em face da previsão dos princípios constitucionais nesta descritos, tendo a doutrina e a jurisprudência modificado seus posicionamentos, de modo a inadmitir a utilização de lei posterior aos fatos ocorridos no decorrer do ano-base, como é o caso do fato gerador do imposto de renda.

Insta salientar, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal prossegue ratificando seu posicionamento acerca do tema, de modo a aplicar o disposto na Súmula 584, permitindo a aplicação da lei vigente no ano posterior a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Em linhas gerais, trata-se a anterioridade tributária de princípio que garante o conhecimento prévio da norma que irá instituir ou majorar um tributo. Frisa-se que esta possui cunho exclusivamente tributário. No que tange ao critério temporal, a anterioridade garante o futuro, ao passo que a irretroatividade assegura o passado. O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 939, reconheceu na anterioridade de exercício verdadeira cláusula pétrea, afastando a possibilidade de ser suprimida ou mesmo excepcionalizada, mesmo que por emenda constitucional, tendo em vista tratar-se a anterioridade de exercício de direito fundamental.

## 1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária pode ser definida como a habilidade, poder político outorgado juridicamente, atribuída pela Constituição para que os entes políticos instituam tributos por meio de leis próprias. Essa competência é concedida de forma taxativa pela Constituição Federal por meio dos seus artigos 145 a 149-A. Consoante disposição do art. 6º do CTN:

“A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”.

O legislador, exercendo a competência tributária, tem a função de criar e regular a norma que irá gerar uma obrigação tributária entre o contribuinte e o Estado, porém o exercício dessa competência não é absoluto, devendo respeitar as limitações impostas ao poder de tributar (MACHADO, 2007).



Cumpra mencionar, que a competência decorre primordialmente da forma federativa de Estado, a qual o Brasil adota, que, por sua vez, confere aos entes políticos autonomia sobre as matérias que lhes são aplicáveis.

A competência tributária somente pode ser exercida pela pessoa jurídica constitucionalmente determinada, ou seja, ela é indelegável. Segundo assevera Machado (2007, p. 293) “admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional”.

No que tange a classificação da competência tributária, embora objeto de divergência doutrinária, neste será abordada a classificação que compreende a competência privativa, comum, residual, cumulativa, especial e extraordinária.

A competência privativa é aquela atribuída exclusivamente aos entes políticos para instituir determinados tributos desvinculados; a competência comum é outorgada a todos os entes políticos para instituir tributos afetados ou vinculados; a competência residual é concedida a União para criar tributos que tenham bases econômicas diversas das estabelecidas constitucionalmente, quais sejam, os tributos residuais e contribuições para o custeio da Seguridade Social residual; a competência cumulativa é aquela que possui a União e o Distrito Federal para legislar sobre impostos estaduais e municipais, é a soma de duas ou mais competências privativas; a competência especial é a que detém a União para instituir e regulamentar por meio de Lei Complementar; por fim, a competência extraordinária tem por base o art. 154, II, da CF/88, em que é autorizado a União criar o Imposto Extraordinário em caso de guerra por meio de Lei Ordinária.

No tocante ao imposto de renda, conforme disposto no art. 153, III, da CF/88, cabe a União criar o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, logo a competência para sua instituição e as ações relativas a sua arrecadação são privativas da União.

Como bem aduz Machado (2007), a atribuição de competência privativa para instituir o IR é justificada mediante sua função de instrumento de redistribuição de renda, ao passo que somente dessa maneira é possível manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das variadas regiões.

### 1.3 A LEI E O TEMPO

A Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (LINDB), em conjunto com a norma constitucional, rege a vigência da legislação tributária no tempo e no espaço, e consoante seu art. 1º “Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. O artigo 101 do CTN assevera que a legislação tributária irá se reger pelas disposições legais aplicáveis as normas em geral, fazendo a ressalva das exceções constantes no capítulo.

Sendo assim, de maneira geral, as normas tributárias entram em vigor, quarenta e cinco dias após a publicação, salvo disposição em contrário. Contudo, no que tange a matéria tributária dada a sua especificidade, torna-se recomendável que se estabeleçam períodos especiais para sua entrada em vigor.

Nesse sentido, Carvalho (2007, p. 87) aduz que as normas tributárias que “instituem ou majoram tributos não de respeitar ou limite, qual seja, aquele sobranceiramente enunciado no corpo do art. 150, III, b, da CF/88”, trata-se da regra anterioridade, a qual, segundo o autor, “consiste na necessidade de terem sido publicadas antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar a exação”, tendo como exceção apenas o disposto no § 1º do mesmo artigo.

No que tange ao espaço, tendo em vista o princípio da Federação, a vigência das normas tributárias ganha relevante importância. Faz-se necessário, portanto, que cada ente político atue de forma harmônica com as suas atribuições legalmente instituídas, ao passo que não deve interferir nas competências dos demais entes.

Logo, em regra, a lei tributária da União irá ter vigência em todo o território nacional, dos Estados, em seus territórios, dos Municípios, em seus respectivos âmbitos espaciais e do Distrito Federal, somente em seu território. Existe, porém, a exceção estipulado por meio do art. 102 do CTN que é a chamada extraterritorialidade. Por meio desta, consoante Ichihara (2006, p. 114), “poderá ser reconhecida em Convênios ou por imperativo de normas gerais expedidas pela União, neste último caso, decorrentes de tratados ou convenções”.

Tendo em vista a segurança jurídica, a lei é feita para regular e atingir os atos que venha a ocorrer, ou seja, futuros, sendo a irretroatividade regra e a retroatividade uma exceção, como já explicitado.

No tocante as exceções a retroatividade, consoante art. 106, I, do CTN, “em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”, entretanto, aduz Ichihara (2006, p. 119) que a lei que interpreta determinado caso, não pode mudar o sentido ou instituir obrigações que não tenham previsão na lei objeto de interpretação, pois estaria, assim eivada de inconstitucionalidade ou passível de ser considerada como uma nova lei, não podendo, dessa forma, retroagir.

O art. 106, II, do CTN, por sua vez, traz a segunda exceção à regra da irretroatividade, qual seja, para beneficiar o réu (*in dubio pro reo*). Trata-se, pois, de três circunstâncias, que, conforme Ichihara (2006, p. 119) possui razão óbvia, pois, aplica as regras e princípios do direito penal no direito tributário, ao passo que “ao desaparecer a lei pela revogação, e deixando a nova lei de definir como infração, ou cominando infração menos severa, deve-se aplicar a lei nova imediatamente, inclusive atingindo infrações cometidas na vigência da lei anterior”.

Insta ratificar, porém, que excetuando essas duas hipóteses elencadas, quanto à irretroatividade tributária, não existem exceções, não podendo sob nenhuma hipótese lei nova atingir fatos passados, sob pena de macular o sistema constitucional.

## 2 SEGURANÇA JURÍDICA

Na lição de Rocha (2009 *apud* VIEGAS, 2011, p. 50) “Segurança jurídica poderia mesmo parecer tautologia. Direito e segurança andam juntos. Claro: o direito põe-se para dar segurança, pois, para se ter insegurança, direito não é necessário”. Tal expressão inspira a essência de imprescindibilidade atribuída ao princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, afirma Paulsen (2006) que, enquanto meio de organização da vida em sociedade, o Direito nasce para a ratificar a segurança. Assim, concerne ao Direito a manutenção da segurança das suas relações ao passo em que este motiva a sua renovação.

A Constituição Federal de 1988 em seu Título referente aos Princípios Fundamentais institui um Estado Democrático de Direito (Art. 1º) associando-o doutrinariamente à ideia de segurança jurídica. Já no Título relacionado aos Direitos e Garantias Fundamentais, a Carta Magna prevê o direito fundamental a segurança (Art. 5º, *caput*) e ainda assegura diversas garantias. Institui, todavia, nos mais diversos âmbitos normativos, uma série de garantias e limitações ao exercício do poder de tributar estatal, elementos que, normalmente, são compreendidos como aspectos parciais da segurança, como os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (ÁVILA, 2011).

No tocante ao Direito Tributário, Derzi (2009 *apud* ÁVILA, 2011, p. 34) destaca que “a segurança é fortalecida em ponto máximo”, tendo em vista as regras da irretroatividade, anterioridade e legalidade, além das vastas diretrizes de competências.

Ao abordar sobre o tema, Paulsen (2014) caracteriza a segurança por sua indispensabilidade e afirma que “é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção”.

Nesse cenário, ao explicar sobre o sentido da segurança jurídica Carvalho (2007) aduz que esta decorre de fatores sistêmicos que utilizam a certeza do direito de “modo racional e objetivo”, buscando implantar a coordenação do fluxo das interações entre os homens. Desse modo, portanto, a segurança jurídica propaga a

sensação de previsibilidade no tocante aos resultados jurídicos da regulação da conduta.

Logo, o princípio da segurança jurídica supera sua qualidade enquanto portador de informações relativas ao Direito, garantindo a este as características de racional e efetivo em sua integralidade (ÁVILA, 2011).

Para Viegas (2011, p. 48), o princípio da segurança jurídica “se não é o mais importante dentre todos os princípios gerais de Direito é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles”. Portanto, “segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz.”

No que tange ao Estado de Direito é possível visualizar que, por si só, este estabelece uma referência de segurança. Insta salientar que o princípio da segurança jurídica é observado de modo especial nas garantias que buscam a proteção, o livramento do risco, o provimento de certeza e confiança, de modo que as pessoas fiquem resguardadas do arbítrio. (PAULSEN, 2014)

Sobre o tema, Agra (2014) defende a essência para caracterizar o Estado de Direito, qual seja, que as ações estatais e dos indivíduos sejam alicerçadas em bases legais, para evitar o abuso de poder e garantir a efetivação da segurança jurídica.

Nesse contexto, faz-se mister salientar que não se deve confundir Estado de Direito com Estado Democrático de Direito. Segundo Agra (2014, p. 38) “o que caracteriza o Estado de Direito é a simples submissão a parâmetros normativos preestabelecidos”, ao passo que o Estado Democrático de Direito “é aquele em que o ordenamento jurídico a que se tem como parâmetro goza de legitimidade democrática”. Logo, é possível afirmar que a evolução do Estado de Direito permite que seja concretizado um Estado Democrático de Direito.

Paulsen (2014) elucida que a segurança jurídica pode ser considerada, simultaneamente um subprincípio do princípio do Estado de Direito e um sobreprincípio com relação aos princípios que objetivam realizar a efetivação da segurança.

Para explicitar o tema, o autor justifica que a segurança jurídica é um subprincípio do princípio do Estado de Direito considerando que deste se extrai e o promove. E é um sobreprincípio, pois dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização (PAULSEN, 2014).

Mendes (2003), ao tratar da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito ressalta que cabe àquela o papel imprescindível de realizar a própria concepção de justiça material, assumindo, dessa forma, uma valoração inigualável no sistema jurídico.

Na lição de Canotilho (1998 *apud* PAULSEN, 2006, p. 33) “[...] desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito”.

Nesse sentido, Paulsen (2014) defende as formas expressas ou implícitas dos princípios decorrentes do sobreprincípio do Estado de Direito.

Assim, o princípio da segurança jurídica irá decorrer implicitamente do sobreprincípio do Estado de Direito quando atua no sentido de resguardar a esfera individual, garantindo o reconhecimento de qual seja o direito válido, de realizar a proteção da liberdade, de imunizar contra as decisões pautadas na arbitrariedade e de garantir o acesso ao Judiciário, dentre outros.

A segurança jurídica é também evidenciada por meio das garantias constitucionais da legalidade geral (Art. 5º, *caput* e inciso II), da legalidade absoluta e irretroatividade das leis penais (Art. 5º, inciso XXXIX e XL), da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (Art. 5º, inciso XXXVI), do acesso à jurisdição (Art. 5º, inciso XXXV) e do devido processo legal (Art. 5º, inciso LV).

Em âmbito tributário, consoante Paulsen (2006, p. 53) o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio e implica em “uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesinal mínima e especial, assumindo implicações necessárias na revelação da potencialidade normativa de tais garantias”.

Quanto à segurança jurídica na perspectiva do destinatário em matéria tributária, Ávila (2011, p. 260) assevera:

No Direito Tributário, isso significa que há segurança quando o contribuinte tem condições de, em elevada medida, conhecer o Direito, confiar nele e calcular os seus efeitos. A exigência de determinabilidade será tanto maior, quanto mais intensamente forem restringidos os direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e de igualdade. Esse é, precisamente, o caso do Direito Tributário, pela eficácia oneratória e indutora das normas tributárias.

A segurança jurídica visa, portanto, proteger o contribuinte contra os abusos de poder do Estado, pois, consoante lição de Machado (2007) a supremacia

constitucional é, por excelência, um instrumento do indivíduo contra o Estado. O Direito deve ser delineado a fim realizar a defesa do cidadão contra o arbítrio.

Compartilhando da ideia, Ávila (2011) exemplifica que não pode a irretroatividade, a proteção da confiança e a boa-fé serem invocados pelo Estado para proteger os cofres públicos contra efeitos das variações jurisprudenciais. E, apontando ensinamento de Calmes (2001 *apud* ÁVILA, 2011, p. 262) o princípio da segurança jurídica “visa a afastar a imprevisibilidade, notadamente a retroatividade, “seja ela qual for” [...] e a instabilidade do ordenamento em geral, seja ela qual for”.

Entretanto, a segurança jurídica não se limita apenas a previsibilidade e estabilidade da atuação jurídica do Estado. Ela alcança a necessidade de garantir que toda a atividade estatal se oriente à concretização da ordem constitucional ideal, satisfazendo aos anseios e expectativas dos cidadãos.

No tocante aos sujeitos responsáveis por garantir a segurança jurídica, Ávila (2011) expõe que cabe aos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário).

De fato, Ávila (2011, p. 258) defende que cabe ao Poder Legislativo “porque a CF/88 contém regras sobre a produção de normas, como e o caso das regras de legalidade, de anterioridade e de irretroatividade” que impõem a este “o dever de criar obrigações por meio de lei formal, de prever fatos destinados a ocorrer após determinado período e de alcançar situações ocorridas apenas após a edição das leis”.

Com relação ao Poder Executivo, Ávila (2011, p. 258) assevera que “a CF/88 estabelece normas concernentes à aplicação uniforme da legislação, como é o caso do princípio da igualdade, e a obediência das regras estabelecidas pelo Poder Legislativo, como exemplifica a regra da legalidade”.

Por fim, quanto ao Poder Judiciário, Ávila (2011, p. 258) afirma que “a CF/88, a par de exigir a instituição de regras gerais a serem uniformemente aplicadas, contém uma série de regras destinadas à fundamentação e à publicidade da atividade judicial”.

Cabe ressaltar que consoante art. 5º da Constituição Federal de 1988, a vinculação dos três Poderes resulta também da eficácia imediata dos direitos fundamentais.

No que tange a segurança e justiça torna-se oportuno observar que esta revela-se objeto de grandes discussões quanto a sua conceituação. No tocante ao seu aspecto formal, conforme leciona Cortês (2008 *apud* VIEGAS, 2011, p. 50)

“justo é tratar da mesma forma pessoas iguais sob determinado ponto de vista”, e prossegue o autor “e de forma desigual os que estão em situação distinta”. Todavia, definir os critérios de conteúdo que possam aplicar de forma clara essa conceituação não é tarefa simples.

Sobre o tema, Carvalho (2007) manifesta-se afirmando que é a segurança das relações jurídicas é intrínseca ao valor de justiça. Importante ressaltar que a concretização da justiça é gradualmente perseguida pelos povos eruditos.

Surge, então, a segurança que se traduz na certeza enquanto condição para a paz social (VIEGAS, 2011). Tal estado é conceituado por Viegas (2011, p. 53) que afirma ser a certeza do direito o conhecimento “das regras essenciais para possibilitar uma escolha segura dentre várias tendo ciência das consequências que advirão”. A certeza do direito se traduz na previsibilidade das relações.

Carvalho (2007) trata a certeza do direito enquanto sobreprincípio implícito que por ocupar posição superior a outros primados deve reger, sem exceção, a ordem jurídica. O autor menciona que as magnas diretrizes que fundamentam o ordenamento atuam n sentido de realiza-lo.

Em suma, tratando de conceituar a segurança jurídica pela sua essência, Ávila (2011, p. 268) declara:

Em face de todas as considerações anteriores, pode-se conceituar a segurança jurídica como sendo uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de - sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade - plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Compreende-se por cognoscibilidade um estado de coisas que induzem a capacidade de compreensão dos cidadãos, mediante critérios materiais e intelectuais, das estruturas argumentativas de reconstrução de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, que serão alcançadas mediante a sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade (ÁVILA, 2011).



A confiabilidade, por sua vez, abrange um estado de coisas em que, devido a existência da estabilidade, da durabilidade, e da irretroatividade do ordenamento jurídico, os atos que dispõem sobre os direitos fundamentais de liberdade são efetivamente respeitados pelos Direito (ÁVILA, 2011).

Por fim, a calculabilidade pode ser definida como um estado de coisas que permitem aos cidadãos “a capacidade de, aproximadamente, antecipar e medir o espectro reduzido e pouco variado de critérios e de estruturas argumentativas definidoras de consequências atribuíveis de atos e fatos, bem como do espectro razoável de tempo dentro do qual a consequência definitiva será aplicada” (ÁVILA, 2011, p. 269).

A natureza jurídica da segurança não raro é objeto de divergências doutrinárias. Porém, a doutrina majoritária defende que a segurança jurídica é um fenômeno multifacetado, podendo ser visualizada a partir de vértices distintos. Ao passo que é vista como fato, inicialmente, é tratada também tanto como valor quanto como norma. Logo, no plano axiológico, a segurança jurídica constitui valor crucial e básico do sistema jurídico.

Tal interpretação é defendida por Ávila (2011) que aborda a exigência de se ter, ao conceituar a segurança jurídica, além da ideia de certeza, a análise de sua concepção de equilíbrio, sendo que este “é uma decorrência do caráter multifacetado do princípio da segurança jurídica, que permite a sua análise sobre várias perspectivas, conforme o aspecto que se esteja investigando” (ÁVILA, 2011, p. 271).

No que tange ao regime jurídico da segurança sustenta-se a fulcral importância de examinar todos os seus aspectos e perspectivas. Em seu critério quantitativo, a segurança deve ser garantida em sua totalidade, de forma a “ser mais promovida do que restringida” (ÁVILA, 2011, p. 264).

Cabe ressaltar que do princípio da segurança jurídica são extraídas consequências jurídicas de grande importância. *A priori*, ela atua sobre o próprio Direito e serve de regra, ao passo que impõe a obediência a determinados preceitos e procedimentos. A segurança jurídica também atua na delimitação da discricionariedade administrativa e constitui um verdadeiro direito do cidadão, cuja matéria estabelece o dever de buscar um modelo ideal de atuação do Poder Público que denote níveis estáveis, confiáveis, previsíveis e mensuráveis. Por fim, assegura

e respeita os direitos fundamentais do contribuinte e a argumentação que a eles concerne.

Quanto à segurança jurídica tributária e a Súmula 584 do STF é possível observar que por meio desta, o Sistema Tributário Nacional quanto ao aspecto temporal do imposto de renda torna-se instável, ao passo que àquela é revelada por meio dos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade, regras que, claramente, são afrontadas quando da interpretação da matéria que compõe o entendimento sumular.

### **3 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF**

Para a análise da regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda, mister se faz a realização de um delineamento a respeito dos principais aspectos deste. Salienta-se que, dada a complexidade do Imposto de Renda, o presente trabalho delimitará seu campo de pesquisa ao Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF).

De início cabe mencionar que o IR é um tributo e, consoante disposição do artigo 3º do CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, que não é caracterizada como penalidade e que é criada por meio de lei, sendo que sua cobrança é realizada pela Administração Pública.

Os impostos, por sua vez, são tributos completamente diversos dos demais. Consoante lição de Carvalho (2007, p. 36) sobre o conceito de imposto, este afirma que é o “tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Com efeito, o artigo 16 do CTN converge no mesmo sentido, dispondo que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, os impostos caracterizam-se pela não vinculação, tendo em vista que a sua cobrança independe de qualquer contraprestação estatal específica em relação ao contribuinte; pela unilateralidade, que decorrente dessa desvinculação, não enseja em nenhuma contraprestação individualizada, ou seja, o contribuinte pratica e paga, sem pressupor atividade estatal em contrapartida; e pela não afetação, que se traduz na vedação da vinculação de suas receitas a órgãos, fundos ou despesas, salvo exceções previstas na Constituição, ou seja, o produto da arrecadação do Estado não possui destinação específica (AMARO, 2014).

No que tange a classificação dos impostos por competência, em síntese, tem-se os Ordinários, que não dependem de nenhuma situação específica para que sejam exigidos pela Fazenda Pública, e os Extraordinários, que decorrem do acontecimento de situações anômalas às condições normais do país, estes servem para custear gastos decorrentes de uma situação momentânea e, quando finda a necessidade, o tributo deixa de ser exigido. Tem-se os impostos Reais, cujo o fato

gerador possui natureza de coisa (recai sobre coisas) e os impostos Pessoais, que possuem natureza pessoal (recai sobre pessoas). São divididos, ainda, em Diretos, cujo ônus tributário recai sobre os contribuintes de direito, e os indiretos, em que o ônus tributário recai sobre os contribuintes de fato, isto é, o contribuinte paga, mas não faz parte da relação, não pratica o fato gerador. Com relação a natureza, os impostos podem ser Fiscais, quando se traduz no imposto arrecadador, e Extrafiscais, que é o imposto interventivo. Por fim, os impostos podem ser Proporcionais, quando se visualiza uma uniformidade proporcional na cobrança, e Progressivos, quando a majoração ou minoração da base de cálculo é acompanhada pelo aumento ou diminuição alíquota (PAULSEN, 2014).

Desta feita, a título de esclarecimento sobre a classificação dos impostos, pode-se definir que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza trata-se de imposto ordinário, tendo em vista que faz parte do quadro fixo de impostos da União, é pessoal, pois considera as condições do contribuinte, direto, pois onera quem efetivamente pratica o fato gerador, progressivo, visto a diversidade de alíquotas que o compõe, e essencialmente fiscal, dada a sua finalidade arrecadatória, embora possua outras.

O surgimento do Imposto de Renda no Brasil ocorreu em 31 de dezembro de 1922, com a publicação da Lei 4.625. A sua origem, porém, remonta ao período da Revolução Industrial, conforme ensina Martins (2009, pg. 401):

Sobre a origem desse imposto, Henry Tilbery lembra que “o país-berço do imposto de renda foi a Grã-Bretanha, onde seus precursores foram no 18º século diversas formas de imposição sobre a renda consumida, por exemplo sobre a posse de carruagens, cavalos, casas, janelas e relógios. O imposto de renda na sua concepção clássica teve sua origem em 1799, quando foi instituído por William Pitt para contribuir no financiamento da guerra contra a França.

Dentre os impostos federais, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui uma importância ímpar, tendo em vista que é fonte expressiva de arrecadação, sendo, inclusive, o tributo que mais gera receita a Fazenda Pública, e por isso, possui função nitidamente fiscal.

Consoante art. 153, inciso III, da Constituição Federal é de competência da União “instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”. E, nestes termos, o imposto de renda deve ser utilizado como meio apto a promover a adequada redistribuição de renda, além de promover de forma equilibrada o

desenvolvimento da economia das diversas regiões, o que justifica ser esse imposto de competência federal (MACHADO, 2007).

O parágrafo 2º do art. 153, da CF/88, por sua vez, estabelece os critérios a serem observados ao se instituir o IR, quais sejam, a generalidade, a universalidade e a progressividade.

Segundo lição de Diffini (2003 *apud* PAULSEN, 2014, p. 259), “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”. Logo, serão tributadas todas as pessoas físicas ou jurídicas que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza.

O critério da universalidade, por sua vez, expõe que a abrangência do IR deve ser geral, incluindo quaisquer rendas e proventos recebidos pelo contribuinte. Sobre o tema, Harada (2007, p. 408) aduz que “o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível”, logo, qualquer renda ou provento deve ser abrangido pela tributação.

Salienta-se, porém, que é possível a realização de isenções objetivas e subjetivas, o que se buscar proibir é a exclusão, *a priori*, de determinada categoria de pessoas ou de rendimentos da lista de sujeitos passivos ou dos fatos passíveis de tributação.

Já a progressividade dedica-se a proteger a graduação do critério quantitativo, ou seja, o IR deverá ser graduado consoante a capacidade econômica do contribuinte, de modo que “quanto maior for a base, maior será a alíquota” (PAULSEN, 2014).

Para Ichihara (2006, p. 236) os critérios da generalidade e da universalidade podem ser resumidos em duas palavras, quais sejam “tudo e todos”. Para ele “tudo o que for renda ou proventos e todas as pessoas devem ser tributadas por este imposto”.

Na seara tributária, o imposto de renda está estabelecido nos art. 43 a 45 do CTN, e dispõem sobre normas gerais. Nos termos do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:  
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) também possui alicerce no âmbito da legislação ordinária, por meio das Leis 7.713/88 e 9.250/95, entre outras. A fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda são regulamentados por meio do Decreto 3.000/99.

Conforme abordado anteriormente, a regra matriz de incidência tributária ou hipótese de incidência tributária, no conceito de Ataliba (1999, p. 69) “é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”.

Carvalho (2007) lecionando sobre o tema, disserta que a hipótese versa sobre um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que serão propagados consoante o acontecimento. Nesse contexto, o autor dispõe que essa é a razão de ser a endonorma tributária composta no antecedente pelo descritor e no consequente pelo prescritor.

Prossegue o supracitado autor relatando o posicionamento dos cientistas do Direito Tributário, que, em tese, insistem na circunstância de que, tanto na hipótese (descritor) quanto na consequência (prescritor) encontram-se referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. E realiza, detalhadamente, a identificação desses termos:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

Assim, pode-se definir o aspecto material como ato, fato ou negócio jurídico, que compõem-se pelo núcleo (verbo) adicionado o complemento, ou seja, qual é a situação que gera a obrigação tributária. Paulsen (2014, p. 150) resume o critério material como “o que – fato gerador”. O fato gerador, por sua vez, pode ser conceituado como a concretização da hipótese de incidência da endonorma tributária.

No que tange ao aspecto temporal, este pode ser definido como o momento em que o prescriptor considera ocorrido o fato gerador. Em conformidade, Paulsen (2014, p. 150) disserta que o critério temporal é sintetizado pela palavra “quando – momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador”. Sobre o tema, a doutrina defende três possíveis momentos para que seja definida a ocorrência do fato gerador, quais sejam, o instantâneo, o continuado e o complexo. No primeiro, o aspecto material ocorre em um único momento. No segundo, o aspecto material retrata uma situação jurídica que permanece no tempo, de modo que cabe ao legislador a escolha de um momento para considerar ocorrido o fato gerador. O terceiro, e de fulcral importância para o presente trabalho, é aquele cujo aspecto material é composto por diversos fatos isolados no tempo que, ao final lapso temporal determinado, deve ser considerado em sua totalidade.

No tocante ao espaço, trata-se de distribuição de competência, em observância ao princípio da territorialidade. É a circunscrição em que incide a competência e a capacidade. Paulsen (2014, p. 150) define o aspecto espacial com a palavra “onde – território em que a ocorrência do fato implica o surgimento da obrigação tributária”.

Já no consequente, o critério subjetivo ou pessoal pressupõe a existência de dois sujeitos, ativo e passivo. O sujeito ativo é aquele a quem compete a exigência do cumprimento da obrigação tributária, e o sujeito passivo é a pessoa a quem incumbe o compromisso de pagar a prestação relativa a obrigação tributária. Paulsen (2014, p. 150) define esse aspecto por “quem – sujeitos ativo e passivo da relação tributária”.

Por fim, o aspecto quantitativo é a mensuração econômica do aspecto material. Paulsen (2014, p. 150) o define como “quanto – critérios estabelecidos para cálculo do montante devido”. Destaca-se aqui, a alíquota e a base de cálculo. Cumpre ressaltar, que na ausência do aspecto quantitativo não haverá validade material, pois não poderá ser exigido um tributo sem que seja possível a sua mensuração econômica.

Ademais, para que seja possível a análise da Súmula 584 do STF e das divergências que rodeiam o momento em que se consuma a obrigação tributária do imposto de renda, é imprescindível o detalhamento de sua regra matriz, de modo

que, a partir desta, será discutida a consonância do posicionamento do STF com atual conjuntura constitucional.

### 3.1 ASPECTO MATERIAL

O aspecto material do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos que possuam qualquer natureza. Paulsen (2014, p. 260) aduz que “aquisição é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter” e a disponibilidade, por sua vez, “é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente”.

Nesse contexto, consoante explicação de Ichihara (2006) estão incluídos na disponibilidade econômica ou jurídica as rendas de capital, do trabalho e da combinação de ambos, ao passo que nos proventos de qualquer natureza estão inclusos os proventos patrimoniais que não fazem parte do conceito de renda.

O conceito de renda não possui um entendimento uniforme. Entretanto, afirma Machado (2007, p. 336) que “renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação de desses dois fatores” ao passo que os proventos são “os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda”.

Segundo conceituação de Harada (2007, p. 407) seguindo disposição do art. 116, I, do CTN, “A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito”. Já a disponibilidade Jurídica, disposta no art. 116, II, do CTN, “consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável”.

Assim, verifica-se que o aspecto material de incidência tributária do IR pode variar em razão da renda de capital, do trabalho, da combinação de ambos e dos proventos de qualquer natureza. Outrossim, é possível visualizar que o fato gerador do imposto em análise não é a renda, mas sim a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza, isto pressupõe a falta de obstáculos jurídicos a serem eliminados.



### 3.2 ASPECTO TEMPORAL

No tocante a análise do critério temporal, insta salientar que, não há um entendimento pacífico sobre o assunto, sendo que a doutrina e a jurisprudência possuem posicionamentos divergentes a respeito do momento em que efetivamente ocorre o suporte fático do imposto de renda.

Justifica-se relembrar que, no caso do imposto de renda, nos termos do art. 153, III, CF/88, o fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, durante o período chamado de ano-base, que, normalmente, coincide com exercício financeiro brasileiro, início em 01 de janeiro e término em 31 de dezembro, consoante disposição do art. 34, da Lei 4.320/64.

O fato gerador do IR é considerado, atualmente, pela doutrina majoritária como complexo, também denominado complexo ou por período. Trata-se de fato gerador composto por diversos fatos que, somados, compõe um todo. O todo é o somatório de diversos fatos isolados no tempo pela norma para tornar viável na prática a cobrança da obrigação.

Entretanto, apesar desse ser o posicionamento adotado pela doutrina majoritária nos dias de hoje, esse entendimento predominante já foi diverso. A corrente que prevalecia anteriormente entendia que o fato gerador do imposto de renda ocorria em um momento específico, quando se verificava o último fato objeto de tributação. Somente nesse momento era possível se falar em fato gerador do IR.

Tal entendimento era consolidado mediante a análise do art. 105 do CTN que dispõe “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116”.

Trata-se, contudo, dos fatos que iniciam na vigência de uma lei e encerram na vigência de outra lei. São os chamados fatos geradores pendentes. Entretanto, em que pese o disposto no Código Tributário Nacional, verifica-se a necessidade desse comando ser compatibilizado com o princípio constitucional da irretroatividade tributária (art. 105, III, a, da CF/88), que, por sua vez, impede que a lei tributária retroaja a atos ou fatos já praticados.

Nesse tocante, ao abordar sobre o fato gerador periódico, Amaro (2014) afirma que sua realização dá-se ao decorrer de um espaço temporal, composto por

tantos quantos sejam os fatos isolados, que, em conjunto, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. O autor prossegue afirmando que esse é o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada.

Para elucidar o fato, Paulsen (2006) traz o exemplo de um contribuinte que teve um único fato tributável durante todo o ano, pois era autônomo e foi acometido por uma doença, ficando impossibilitado de exercer suas atividades laborais e, não sendo possuidor de nenhuma outra renda, muito menos auferido benefício da previdência social, pois não cumpriu a carência exigida, será este único fato tributado no que concerne aquele período.

Diante do entendimento da Súmula 584 do STF, esse fato ocorrido em janeiro, caso venha a ser instituída nova lei que majore o IR durante o ano-base, será esse fato atingido imediatamente, desconsiderando qualquer planejamento financeiro realizado pelo contribuinte.

Ao analisar o referido artigo, Paulsen (2006, p. 111) diferencia os fatos geradores considerados pendentes e futuros:

Pendente é aquele que, nos termos da remissão feita pelo art. 105 do CTN ao art. 116 do mesmo diploma legal, ainda não possa ser considerado como ocorrido e existentes os seus efeitos por não se terem verificado as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, em se tratando de situação de fato, ou por não estar definitivamente constituído nos termos do direito aplicável, em se tratando de situação jurídica. Futuro é o que ainda não ocorreu sequer tiveram início as situações de fato ou jurídicas previstas em lei.

O autor defende não ser concebível a definição do fato gerador do IR como pendente, tendo em vista que este ocorre em partes, pois “nenhuma condição pende para o surgimento da relação tributária, nenhum outro ato se faz necessário” (PAULSEN, 2006, p. 112).

Machado (2007) afirma que em alguns casos é possível que o fato gerador tenha tido início, mas não foi efetivamente consumado. O autor denomina este fato gerador como pendente. E defende que a nova lei deve ser aplicada a estes fatos, tendo em vista sua caracterização ser de fato gerador continuado. Defende o doutrinador que o imposto de renda é um exemplo típico de tal instituto, ao passo que somente com o final do ano-base é possível considerar que o fato gerador do IR foi completamente consumado.

Sobre o assunto, explica Coêlho (2006) que o aspecto temporal da hipótese de incidência do IR termina em 31 de dezembro do ano-base, pois o seu “fato-jurígeno” é continuado. Em 31 de dezembro o movimento é concluído, e tudo é solidificado.

Insta lembrar, que o Supremo Tribunal Federal por meio da Súmula 584, considera o fato gerador do imposto de renda como instantâneo, ao passo que defende a sua consumação somente ao final do ano-base, após ocorridos todos os seus fatos e em momento único.

O presente trabalho tem como propósito, nestes termos, comparar os diversos entendimentos sobre o tema e sua evolução, ao passo que torna-se imprescindível que se defina a sistemática por meio da qual se apura o IR, bem como sua implicação na seara dos princípios da irretroatividade, anterioridade e segurança jurídica.

### 3.3 ASPECTO ESPACIAL

No tocante ao critério espacial do imposto de renda por ser imposto federal aplica-se em todo o território nacional. Insta observar, que são admitidos, consoante disposição do art. 151, I, da CF/88), a aplicação de incentivos locais. Frisa-se que que essa permissão não fere o princípio da uniformidade ou da igualdade. O princípio da territorialidade é respeitado, porém são permitidas exceções, de maneira especial quando subsistem tratados e convenções internacionais. (ICHIHARA, 2006).

Faz-se importante observar que o imposto de renda abrange todos fatos ocorridos em território nacional ou não, de tal maneira que o art. 43 do CTN dispõe:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Assim, o contribuinte poderá ser pessoa física ou jurídica, que possui ou não residência no país. Insta observar que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é caracterizado pela extraterritorialidade, haja vista que atinge fatos geradores ocorridos tanto no território nacional quanto fora deste. Para evitar a bitributação, a União consolidou tratados internacionais, por meio dos quais são definidos os critérios espaciais de tributação da renda.

### 3.4 ASPECTO SUBJETIVO OU PESSOAL

No que tange ao aspecto subjetivo do IR, no critério pessoal ativo encontra-se a União, conforme determinação do art. 153, III, da CF/88, que estabelece a competência da União para instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Nos termos do art. 119 do CTN é considerado sujeito ativo da obrigação “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Na lição de Madeira (2006, pg. 141):

É de bom alvitre salientar que na competência tributária estão inclusos os poderes de legislar, fiscalizar e arrecadar. Desta forma, é cristalino que apenas um ente público federado pode figurar no pólo ativo da relação tributária, uma vez que somente este possui legislativo (União – Congresso Nacional; Estados – Assembleia Legislativa e Municípios – Câmara de Vereadores). Ressaltamos, também o fato de que apenas a competência para legislar é indelegável.

Já no critério pessoal passivo tem-se, em regra, o contribuinte, que consoante art. 45 do CTN “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade, a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”.

Amaro (2014, p. 217) define o sujeito passivo como “o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação”. Logo, trata-se daquele que tem liame direto com fato gerador.

### 3.5 ASPECTO QUANTITATIVO

Consoante disposição do art. 44 do CTN, a “base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis”. O art. 83 do Regulamento do Imposto de Renda, por sua vez, assevera que a base de cálculo do IR é o resultado de todos os rendimentos adquiridos durante o ano-base, abatidas as quantias relacionadas às circunstâncias de deduções legalmente estabelecidas.

Consoante entendimento de Amaro (2014, p. 195/196):

Chama-se base de cálculo a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei. Se a materialidade do fato gerador é, por exemplo, a importação de mercadorias, poderiam ser arroladas diversas medidas para esse fato: o número de unidades de mercadorias, o peso, a metragem linear, quadrada, ou cúbica, o valor, o preço etc. Porém, só será base de cálculo do tributo a medida que tiver sido prevista pela lei.

Machado (2007) afirma que a base de cálculo do imposto para pessoa física ou natural era a renda líquida. Na atualidade, porém, passou a ser, em regra, o rendimento bruto mensal acumulado pela pessoa física. Esse critério de aferição é denominado de global ou unitário.

Cumprе relembrar, que o parágrafo 2º do art. 153, da CF/88, estabelece os critérios a serem observados ao se instituir o IR, quais sejam, a generalidade, a universalidade e a progressividade. Este último, conforme lição de Ichihara (2006) representa uma exigência para atender à tributação e sua graduação é imposta segundo a capacidade contributiva do contribuinte, consoante art. 145, parágrafo 1º, e ainda, na implementação do princípio da igualdade.

Machado (2007) classifica as alíquotas em específicas ou percentuais, quando geram a incidência, respectivamente, sobre a quantidade ou sobre o valor; em fixas ou variáveis, conforme o número de alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do tributo; progressivas ou regressivas, de maneira que, em caso de alíquota plúrimas, estas sofram um aumento junto com a base de cálculo ou a diminuição com o aumento da base de cálculo, nessa ordem.

Em consonância com o entendimento de Machado, verifica-se que o IR possui alíquotas progressiva, variáveis e *ad valorem*. O primeiro, porque as

alíquotas são majoradas conforme ocorre o aumento da sua base de cálculo. O segundo, tendo em vista a existência, na atualidade, de quatro valores percentuais. O terceiro, por se conceber em percentuais calculados sobre a renda líquida dos contribuintes.

A Lei 12.469, de 26 de agosto de 2011, fixou alterações na tabela de alíquotas do IRPF a partir do ano de 2011 até 2015. De acordo com a referida lei, as alíquotas aplicáveis a partir do mês de abril do ano de 2015 são as seguintes:

<b>Base de Cálculo (R\$)</b>	<b>Alíquota (%)</b>	<b>Parcela a Deduzir do IR (R\$)</b>
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Assim, com o término do período referente ao ano-base do imposto de renda terá se aperfeiçoado o fato gerador do tributo, ocorrendo, então, o nascimento da operação tributária. Após a apuração, com base nas prescrições legais, tem-se o montante de renda produzido no período e este será a base de cálculo sobre a qual se aplicarão o valor referente as alíquotas legalmente estabelecidas, o que restará no valor devido (Amaro, 2014).

## 4 A SÚMULA 584 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Buscando a etimologia da palavra *súmula*, verifica-se que esta vem do latim “*summula*”, que por sua vez, significa “pequena suma; breve epítome sobre um assunto ou ponto de doutrina; resumo, sinopse” (DICIONÁRIO MICHAELIS, 2016).

Consoante Horcaio (2007, p. 818), *súmula* é o “enunciado da jurisprudência predominante no Supremo Tribunal Federal e nos Tribunais Superiores”. Trata-se de uma das mais importantes técnicas que objetivam uniformizar a jurisprudência, tendo de forma efetiva a função de fonte de Direito.

Desta sorte, há que se destacar, que as *súmulas* decorrem da chamada uniformização de jurisprudência, ou seja, da confluência de decisões dos tribunais sobre determinado tema. Nesse sentido, o artigo 926, § 1º e § 2º, do CPC dispõe:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de *súmula* correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de *súmula*, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Ao abordar sobre o tema, Mendes (2014, p. 68) assevera que “a jurisprudência, em especial do Supremo Tribunal Federal, também é fonte, embora complementar, do Direito Constitucional, na medida em que a atividade jurisdicional da Corte manifesta os sentidos das normas e princípios inseridos na Lei Fundamental”.

Portanto, em breve síntese, *súmula* pode ser definida como um resumo de diversos julgamentos de um determinado tribunal sobre resoluta matéria, quando essas decisões acompanham o mesmo sentido. Estas devem observar as situações de fato que motivaram a instituição dos precedentes e, ainda, manifestar-se de acordo com texto constitucional.

Outrossim, diante desse cenário, constituindo o ponto crucial de debate deste trabalho, salienta-se a *Súmula 584* do Supremo Tribunal Federal, elaborada em 1976, editada sob a égide da Constituição Federal de 1967, e em vigor até o presente momento, que dispõe “Ao imposto de renda calculado sobre os

rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Em linhas gerais, a Súmula expõe que, caso uma lei venha a ser publicada antes do período de fechamento do ano-base, qual seja, 1º de janeiro a 31 de dezembro, esta tem competência para regular a declaração do IR a ser realizada no ano imediatamente posterior. A título de ilustração, consoante o entendimento sumular, e tomando por base o ano de 2016, caso uma lei majoradora do IR venha a ser publicada em 31 de dezembro, esta terá sua eficácia expandida para todos os fatos geradores ocorridos desde o primeiro dia do ano-base, ou seja, 1º de janeiro de 2016.

Vale ressaltar que a Súmula 584 foi criada no período em que a doutrina majoritária defendia a consumação do fato gerador do imposto de renda no 1º dia do exercício da declaração, isto é, no caso do exemplo anterior, o momento de ocorrência do fato gerador do IR seria em 1º de janeiro de 2017, o que diverge, como já mencionado, do atual posicionamento majoritário sobre o tema.

No que tange as decisões que embasaram a instituição da Súmula 584 do STF aponta-se o RE nº 74.594, o RE nº 80.250 e o RE nº 80.620, todos de relatoria do então Ministro do STF Xavier de Albuquerque. Estes Recursos Extraordinários versavam sobre a aplicabilidade do Decreto-lei nº 62/66 para a declaração do IR no ano de 1967. O Decreto-lei por meio do seu artigo 15 revogou o art. 2º da Lei 4.480/64, que não permitia que o valor do imposto de renda pago pelos magistrados ultrapassassem a quantia referente a dois meses dos seus rendimentos.

Cumpra destacar o entendimento adotado pelo Ministro Xavier de Albuquerque por meio do Recurso Extraordinário 74.594, conforme segue:

RE 74594 / GB – GUANABARA. Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE. Recorrente: Alcino Pinto Falcão e outros. Recorrido: União Federal. Julgamento: 26/02/1975. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 23-03-1973.

EMENTA: IMPOSTO DE RENDA. ANO-BASE E EXERCÍCIO FINANCEIRO. INOCORRÊNCIA DE APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

RELATÓRIO. O SR MINISTRO XAVIER DE ALBUQUERQUE: - A primeira Turma do Tribunal Federal de Recursos decidiu nos termos desta ementa (f. 116): 'MAGISTRADO – IMPOSTO DE RENDA – LANÇAMENTO. Reconhecida a obrigação de pagar o tributo, o contribuinte não pode fugir ao sistema legal. O Decreto-Lei nº 62/66, art. 15º, revogou o disposto no art. 2º da Lei nº 4.480/64, para efeito de declaração do imposto de renda, a partir de janeiro de 1967. **Assim a nova lei deve ser atendida no lançamento imediato do imposto, que corresponde ao ano da**



**apresentação da declaração. O ano-base representa, apenas, o critério para calcular-se o tributo.**

Recorrem extraordinariamente os interessados, pelas letras a e d, alegando aplicação retroativa do Decreto-lei nº 62, de 21.11.66, e consequente ofensa ao art. 153, § 3º da Constituição, bem como dissídio com as súmulas 97 e 112.

A Procuradoria-Geral opina pelo não conhecimento, ou pelo improvimento do recurso.

É o relatório (grifos do autor).

Mendes explica (2006 *apud* VIEGAS, 2011, p. 76) que a Súmula 584 teve como fundamento o fato de que “o tributo é calculado sobre a renda ou o lucro auferido no ano-base, mas que, por ficção, era considerada auferida no exercício financeiro da União (ano subsequente)”. Tal entendimento trata a renda adquirida no ano-base como uma simples estimativa da renda, em tese fictícia, que só se verificará no exercício financeiro na qual se sujeitará.

Sobre o tema, Paulsen (2006, p. 106) defende a não admissibilidade de tais ficções, ao passo que não devem estas serem utilizadas em substituição ao aspecto material de tal tributo, sendo essas ficções meras facilitadoras quando da operação do Direito Tributário. Para o autor “o aspecto temporal não tem o condão de substituir ou de se sobrepor ao aspecto material como critério para a verificação da observância das garantias constitucionais”.

Insta observar, portanto, que o art. 150, III, a, da CF/88, faz alusão a “fato gerador”, enquanto aspecto material da hipótese de incidência da endonorma tributária que, necessariamente, deve ser prevista em lei para constituir a obrigação tributária.

Para melhor compreensão do posicionamento adotado pelo STF, necessário se faz o estudo da retroatividade em sua concepção própria e imprópria, esta última adotada pela Alemanha e admitida nos direitos norte-americano e espanhol, onde não existe a garantia específica da irretroatividade (TORRES, 2000, *apud* PAULSEN, 2006).

Consoante Rabello Filho (2002, p. 86) “Fala-se em retroatividade autêntica ou própria como sendo aquela em que a lei nova derrama efeito sobre o passado, alcançando-o (*ex tunc*)”. Nesse caso, aplica-se lei nova a fatos ocorridos no passado e que, em tese, seriam absolutamente estáveis. Quanto a retroatividade imprópria ou inautêntica, afirma o autor que esta deve ser vista como “situações ainda não concluídas ou por ocasião do advento da lei nova, que as alcança, não obstante assim em fase de formação”, esta retroatividade é considerada retrospectiva.

Como já explorado no presente estudo, no ordenamento jurídico brasileiro à luz da interpretação do STF, a retroatividade imprópria seria fundamentada por meio do art. 105 do CTN e, por ser o fato gerador do IR considerado pendente, a este se aplicaria de forma imediata a nova lei tributária.

A doutrina majoritária atual rechaça tal entendimento e como bem aduz Paulsen (2006, p. 112) ao lecionar sobre o assunto:

“[...] mesmo na chamada retroatividade imprópria, temos, sim, retroatividade que atenta contra a garantia da irretroatividade da lei tributária como instrumento para a realização da certeza do direito. Aliás, todos os modos de retroatividade, máxima, média ou mínima, considerada esta última como a chamada retroatividade retrospectiva ou imprópria, como tais expressões mesmo denotam, implicam retroatividade”.

Imprescindível torna-se, portanto, a verificação das decisões do STF com base na Súmula 584, bem como a possibilidade de adequação desta à Constituição de 1988 frente aos princípios da irretroatividade, anterioridade e legalidade que, em conjunto, promovem a segurança jurídica.

#### 4.1 APLICAÇÃO DA SÚMULA 584 DO STF APÓS CONSTITUIÇÃO DE 1988

Os princípios democrático e republicano, em conjunto, consoante Paulo e Alexandrino (2007, p. 4) “outorgam ao povo o poder de criar as regras jurídicas do Estado”, além de outras características. Diante do Estado Democrático de Direito, a lei possui função ímpar, tendo em vista que, conforme artigo 5º, II, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O dispositivo constitucional traz o postulado da legalidade, e em linhas gerais, somente por meio da lei é possível obrigar o indivíduo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, e por certo, todos os órgãos e entidades que compõem o Estado, devem, necessariamente, pautar suas condutas com base na lei.

Diante de tal concepção e em prol da segurança jurídica afirma-se que, as leis e atos normativos editados pelas pessoas políticas são constitucionais, com base no princípio da presunção de constitucionalidade das leis. Nesse contexto, Agra (2014, p. 587) assevera que “pelo princípio da presunção de constitucionalidade das normas jurídicas, são elas consideradas constitucionais até que sejam declaradas inconstitucionais, levando estabilidade e segurança às relações disciplinadas”.

No mesmo sentido, Mendes (2014) aduz que, diante da proteção à segurança jurídica, a eficácia da Constituição e o impedimento as interpretações contra esta, as normas inferiores à Constituição apenas serão consideradas inconstitucionais quando for expressamente afirmado pelo Poder Judiciário.

Nesse cenário, Paulo e Alexandrino (2007, p. 5) afirmam que “o reconhecimento da inconstitucionalidade das leis é medida excepcional, que somente poderá ser proclamada por um órgão que disponha de competência constitucional para tanto”, e tendo em vista o art. 93, IX, da CF/88, “com a devida motivação”.

Nessa seara, portanto, aborda-se a necessidade de se definir o conceito de inconstitucionalidade que, com base na concepção restrita do texto, os autores supracitados definem como “qualquer manifestação do Poder Público (ou de quem exerça, por delegação, atribuições públicas), comissiva ou omissiva, em desrespeito à Carta da República” (PAULO; ALEXANDRINO, 2007, p. 5).

Cumprе salientar que a inconstitucionalidade pode derivar da divergência do conteúdo do ato ou do seu processo de criação com algum princípio ou regra dispostos no texto constitucional, tem-se no primeiro caso a inconstitucionalidade material, ao passo que o segundo, é definido como inconstitucionalidade formal.

Passa-se, então, sinteticamente, a definição de recepção no direito constitucional. Diante de uma nova Constituição ocorre a modificação de todo o alicerce que legitimava a antiga Constituição. Araujo e Júnior (2012, p. 51) afirmam que “com a alteração das normas inaugurais do sistema, todas as leis vigentes e que permanecerem compatíveis com o texto atual vêm a ter novo fundamento de validade, que condicionam a sua interpretação e o seu significado a novos parâmetros”. Visualiza-se, portanto, a necessidade de adequação das normas ao novo parâmetro constitucional.

Insta observar, porém, que a norma não pode ser confundida com o seu enunciado. Para que haja uma real definição do objetivo da norma é necessário

compreender todos os termos que a compõe. Nesse sentido, Mendes (2014, p. 92) assevera:

A interpretação orientada à aplicação não se torna completa se o intérprete se basta com a análise sintática do texto. Como as normas têm por vocação própria ordenar a vida social, os fatos que compõem a realidade e lhe desenham feição específica não podem ser relegados no trabalho do jurista. Para se definir o âmbito normativo do preceito constitucional, para se delinearem a extensão e intensidade dos bens, circunstâncias e interesses atingidos pela norma, não se prescinde da consideração de elementos da realidade mesma a ser regida.

Diante do referido contexto, onde se faz imprescindível a real interpretação da norma, Agra (2014) defende a clara limitação imposta ao procedimento de interpretação normativo, qual seja, o respeito a função do Poder Legislativo. Não pode o operador jurídico instituir leis, a própria estrutura normativa serve de limite à extensão da interpretação.

A atividade interpretativa deve ser guiada pelos chamados métodos hermenêuticos. Em âmbito tributário, além da interpretação literal expressamente disposta no art. 111 e a interpretação mais benéfica quanto a lei tributária que define infrações (art. 112), dada a característica da norma tributária de interferir nas finanças do contribuinte em benefício da Administração Pública, é preciso que a sua interpretação seja minuciosa, embasada nos princípios e regras dispostos no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse tocante, afirma Harada (2006, p. 483):

Interpretar significa captar o verdadeiro alcance e conteúdo da lei, por meio de regras próprias. Significa sistematizar os princípios destinados à atuação da lei visando a assegurar todos os seus fins sociais, econômicos e jurídicos. Como já o dissemos, interpretar é função da doutrina e dos tribunais, estes em caráter de decisão definitiva. Na interpretação da legislação tributária, pode-se valer das disposições da Lei de Introdução ao Código Civil, bem como dos consagrados processos de Hermenêutica, observadas, contudo, as normas específicas contidas no CTN.

Cabe ao intérprete buscar todos os meios legalmente possíveis de compreender a lei e aplicá-la da forma mais adequada. Consoante Viegas (201, p.88) após a promulgação da Constituição de 1988, será necessário que todas as leis infraconstitucionais passem por uma “filtragem quer repressiva (para as normas anteriores à Constituição) quer preventiva/repressiva (para as normas posteriores à Constituição) no intuito de se adequarem a nova ordem constitucional”.

Diante da presunção de interpretação das normas consoante princípios e regras constitucionais, passa-se a análise da aplicação da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal após as garantias da irretroatividade e anterioridade, princípios expressamente dispostos na Constituição Federal de 1988.

Em que pese o entendimento dado a Súmula 584 sob a égide da Constituição de 1967, o STF manteve o seu posicionamento após a Constituição de 1988, conforme é possível observar no voto do Relator Ilmar Galvão, proferido no RE 183.119/SC, no qual asseverou:

“[...] o fato gerador da obrigação tributária relativa ao Imposto de Renda e, pela mesma razão à contribuição social sobre o lucro, surge no último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base”.

Em sentido análogo, no ano de 1998, por meio do RE 194.612/SC, o Ministro Relator Sydney Sanches, proferiu decisão com base na Súmula 584, citando, ainda, as orientações dispostas nos RE 104.259/RJ e RE 197.790-6/MG, ambos decidindo conforme entendimento sumular, porém sem adentrar na necessidade imprescindível de se respeitar os princípios da irretroatividade e anterioridade tributárias, conforme é possível verificar, *in verbis*:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

1. O Recurso Extraordinário, enquanto interposto com base na alínea “b” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra “a”, porém, é de ser conhecido e provido.

3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, “a”, da Constituição Federal de 1988.

4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.” Reiterou-se essa orientação no julgamento do R.E. nº 104.259-RJ (RTJ 115/1336).

5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração.

6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. nº 197.790-6- MG, em data de 19 de fevereiro de 1997.

7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas “*ex lege*”. (RE 194.612, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 08-05-1998 PP-00015 EMENT VOL-01909-04 PP-00814)

Cumpra mencionar, que a referida Súmula é também adotada como fonte de fundamento para a concepção de decisões judiciais proferidas por outros tribunais, como visualiza-se no julgamento ocorrido em 29/08/2007, realizado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, referiu-se aos precedentes do STF e a Sexta Turma do próprio TRF para dispor “A Lei 7.988/89 teve sua vigência a partir de 29/12/89, antes portanto da ocorrência do fato gerador do tributo. Assim, não há retroatividade na aplicação da referida lei, vez que incidiu sobre fato gerador pendente e atendeu ao disposto no art. 150, III, a, da CF/88”.

O Superior Tribunal de Justiça, por outro lado, rechaça a utilização da Súmula 584, utilizando, inclusive, o próprio art. 106 do CTN para fundamentar a decisão, como verifica-se no REsp 184.213/RS, de relatoria do Ministro Garcia Vieira, no qual este afirma “A legislação Tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, e não aos pretéritos”, e prossegue abordando sobre a impossibilidade de lei retroagir no tempo, no caso objeto de decisão o Decreto-Lei n. 2.065/83, que regularia os períodos de janeiro a dezembro de 1982 e janeiro a dezembro de 1983, salvo para beneficiar do réu.

No mesmo sentido, a Ministra Eliana Calmon, em 2004, por meio do REsp 377.099/RS afirmou categoricamente que “A lei que altera o imposto de renda deve estar em vigor em um ano, para poder incidir no ano seguinte. A incidência se faz pela eficácia da norma”. A decisão foi tomada com base na Lei 9.430/96 que, no caso em análise estaria em harmonia com o texto constitucional sendo o valor majorado somente refletiria no pagamento do exercício de 1998.

Insta mencionar que, a Ministra Eliana Calmon no referido Resp manifestou-se sobre a clara superação da Súmula 584 frente a ordem constitucional de 1988 afirmando que:

A Súmula 584 do STF está superada nos moldes colocados no seu verbete entendendo-se que na atual redação da CF/88 aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no ano antecedente, de modo a já estar ela com plena eficácia no início do ano-base. Assim sendo, a Lei 9.430/96 teve vigência em 1996 e, em 1º-01-1997, ou seja, no ano seguinte, plena eficácia, de modo a já incidir sobre os fatos geradores iniciados em janeiro de 1997.

Impende observar que, em linha minoritária, o próprio STF já se manifestou sobre a possibilidade de superação da Súmula 584, em especial pelos Ministros Moreira Alves, por meio do RE 146.733/SP e Carlos Velloso, por meio do RE 138.284/CE. Cabe mencionar, que o Ministro Carlos Velloso tem mantido posição sólida sobre inaplicabilidade da Súmula 584, podendo ser observada nos votos de sua autoria nas decisões a respeito do referido tema.

Em decisão mais recente, proferida pela 2ª Turma do STF, em 20/04/2010, o Ministro Relator Joaquim Barbosa no RE 244.003-AgR/SC manifestou-se pela inaplicabilidade da Súmula 584, que foi utilizada como tese de defesa do Agravo Regimental interposto pela União, consoante disposto no Relatório:

Sustenta-se, em síntese, que a decisão agravada está em confronto direto com a Súmula 584/STF ("AO IMPOSTO DE RENDA CALCULADO SOBRE OS RENDIMENTOS DO ANO-BASE, APLICA-SE A LEI VIGENTE NO EXERCÍCIO FINANCEIRO EM QUE DEVE SER APRESENTADA A DECLARAÇÃO"), ainda válida, vigente e eficaz.

Em seu voto, o Ministro asseverou que a referida Súmula teve por base dois precedentes específicos e que a Súmula não deveria ser interpretada de modo a atingir situações diversas daquelas que lhe originaram. O Ministro observou que não abordaria sobre a harmonização constitucional da Súmula 584 com os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade, e assegurou:

Conforme indicado na decisão agravada, esta Corte considera violar a regra da irretroatividade e da anterioridade a introdução de mudanças na sistemática de apuração do tributo capazes de majorá-lo, se o período de apuração já tiver se encerrado. As regras da irretroatividade e da anterioridade tributárias buscam evitar que as expectativas legítimas dos contribuintes sejam frustradas por alterações contemporâneas que se estendem sobre fatos já exauridos e sujeitos à perspectiva vigente à época. A interpretação da Súmula não pode fugir ao contorno dos precedentes que lhe deram origem.

Em conotação recente, por meio do Recurso Extraordinário 183.130/PR, foi analisada a Lei 7.988 de 28/12/1989, que majorou de 6% para 18% a alíquota do IR

aplicável ao lucro decorrente de exportações, verificado no ano de 1989. Neste, a Súmula 584 do STF foi afastada, entretanto a Suprema Corte salientou como motivo determinante, o fato do imposto de renda ter sido utilizado com a finalidade extrafiscal de incentivo às exportações, conforme ementa:

Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Operações incentivadas. Lei 7.988/89, Art. 1º, I. 1. Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/89 que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. Relativamente a elas, a legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável, justamente para incrementar a sua exportação. A evidente função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, em relação a elas, da Súmula 584/STF. 2. Recurso Extraordinário improvido." (RE 183130, Relator para o acórdão Ministro Teori Zavaski, Tribunal Pleno, julgamento em 25.9.2014, DJe de 17.11.2014)

Sobre a decisão, Alexandre (2015, p. 112) lamenta a matéria não ter sido resolvida com base no princípio da anterioridade, e assevera “se assim o fizesse, o grau de objetividade e segurança seria tão elevado que não seria preciso a invocação de “peculiaridades” da utilização extrafiscal do imposto do renda, o que apõe desnecessárias nuances casuísticas ao julgado”.

Nesse cenário, nota-se o alto nível de solidificação da Súmula 584 do STF, sendo que, apesar de ser afastada nos moldes das decisões demonstradas, permanece válida, vigente e eficaz, mesmo violando os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade, colocando em risco o cânone da segurança jurídica.

## 4.2 RETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA E ANTERIORIDADE

As limitações ao poder de tributar possuem ligação direta com a proteção ao contribuinte, tendo em vista que, por meio da tributação, o Estado retira recursos advindos do patrimônio privado para o erário, motivado pela necessidade de manter sua estrutura, ao passo que, garante o mínimo exigido para suprir as necessidades básicas dos indivíduos.

Entretanto, para que os contribuintes possam se planejar e cumprir os encargos a eles impostos se faz imprescindível que este conheça previamente a carga tributária a que estará sujeito, adequando-se a nova realidade. Nesse passo



surge a anterioridade que, por sua vez, possui cunho exclusivamente tributário, se referindo ao conhecimento antecipado da instituição e majoração de tributos, enquanto garantia do contribuinte.

Inicialmente, urge observar que, em tempos passados (Estado Patrimonial), os tributos possuíam caráter temporário, eram cobrados anualmente e essa cobrança necessitava ser consentida pelo chamado concílio. Desta obrigação de consentimento anual nasceu a anualidade, que seria “modernamente enunciada como a necessidade de previsão, na lei orçamentária, dos tributos a recolher no exercício subsequente, o que, no sistema tributário brasileiro, já não constitui limitação ao poder de tributar” (PAULSEN, 2006, p. 122).

A anualidade, consoante Carvalho (2007), não mais permanece no direito positivo brasileiro, ao passo que pode uma lei que cria ou majora um tributo ser aplicada no ano seguinte, mesmo sem ter autorização orçamentária específica.

Com o nascimento do Estado de Direito e o primado da lei formal, houve a separação entre o direito de aprovar os impostos e o direito do orçamento. Nesse passo, na lição de Torres (2000 *apud* PAULSEN, 2006, p. 124) “a segurança do cidadão passa a ser garantida pela representação e pela lei na imposição de tributos permanentes, e não mais pela renovação anual da autorização para a cobrança”.

Nessa seara, nasce a anterioridade que garante o conhecimento com antecedência das normas que criarem ou majorarem tributos, fornecendo subsídios para que possa o contribuinte se planejar para a nova carga tributária. Como já discutido em tópico anterior, este trabalho se resume a aplicação da anterioridade de exercício, visto que, o § 1º do art. 150, da CF/88, dispõe sobre a não aplicação da anterioridade nonagesimal ao imposto de renda.

Observa-se que, com o passar dos anos, o próprio STF foi modificando seu posicionamento, e passou, então, a considerar ocorrido o fato gerador do imposto de renda no último instante do ano-base, ou seja, no último minuto do dia 31 de dezembro de cada período base, nascendo, portanto, a obrigação tributária, e não mais no primeiro dia do ano subsequente. Passou, também, a entender que a nova legislação não poderia alcançar retroativamente o fato gerador, visto que este já seria considerado um ato jurídico perfeito.

Entretanto, ainda assim, resta maculado o princípio da anterioridade de exercício quando da aplicação da Súmula 584 do STF, pois somente seria admitido a instituição ou majoração do tributo com base nos fatos geradores ocorridos no

exercício financeiro seguinte à publicação da lei que os criou ou aumentou, não aos fatos gerados passados.

Nesse tocante, Amaro (2014, p. 105) assevera que “tratando-se de tributo sujeito à anterioridade, a lei há de preceder o ano em que ocorram os fatos (sobre que incida o tributo) e não apenas o exercício de pagamento do tributo”.

Trata-se da necessidade de se observar que, no caso do imposto de renda, a carga tributária será efetivamente exigível no exercício financeiro seguinte, com base nos cálculos realizados no exercício financeiro anterior, ou seja, há uma vinculação temporal, não podendo incidir sobre o IR norma que seja publicada no ano considerado como base.

Assim, quanto a retroatividade da lei tributária e a anterioridade, denota-se que é clara a necessidade de se considerar a aplicação da lei vigente no período referente ao ano-base para a instituição ou majoração do IR, não a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração, conforme disposto na Súmula 584 do STF.

#### 4.3 VIOLAÇÃO DA TIPICIDADE CERRADA E INSEGURANÇA JURÍDICA

Cabe a lei a instituição de todos os aspectos que compõem a obrigação tributária. E nesse sentido, a tipicidade cerrada propicia a segurança jurídica, ao passo que limita a atuação do aplicador da norma tributária. Cumpre recordar, portanto, a lição de Amaro (2014) que, tratando da tipicidade tributária, afirma ser incompatível uma interpretação extensiva ou análoga dos tipos tributários, devendo sua disposição estar contida na lei.

Nesse passo, Viegas aborda a necessidade de se observar os novos padrões instituídos pela Constituição de 1988, de modo que “a interpretação da matéria tributária, mormente, dos princípios pertinentes ao ramo, devem ser feitas de modo cauteloso, restritivo e sempre tendo em conta o respeito à segurança jurídica a que o contribuinte tem direito”.

O Supremo Tribunal Federal é o responsável pela guarda da Constituição, sendo o órgão mais legitimado para interpretá-la. Entretanto, conforme leciona Paulsen (2006, p. 68) “ainda que os precedentes sejam fonte do Direito, até porque impõem a norma para os casos concretos e servem de referência quanto à

interpretação e aplicação do ordenamento jurídico, não resta impedido, contudo, o seu questionamento e, em sendo o caso, a sua superação”.

Cumpra analisar, portanto, que faz-se imprescindível uma verificação dos reflexos dos princípios da irretroatividade e da anterioridade diante da discussão acerca do fato gerador do imposto de renda. Como já dito, o STF entende que o fato gerador do IR é instantâneo, ou seja, ocorre exatamente no dia 31 de dezembro do ano-base ou no dia 01 de janeiro do ano imediatamente posterior ao ano-base, onde seria possível a aplicação da lei vigente neste momento, sem levar em consideração a lei vigente no momento em que ocorriam os fatos geradores do IR.

Trata-se, pois, de um posicionamento que permite a retroatividade da lei, maculando, portanto, os princípios tributários da irretroatividade e da anterioridade, e trazendo instabilidade para o contribuinte, que, em tese, deveria ter certeza do seu direito.

Mediante debate já realizado neste trabalho, o fato gerador do IR é considerado, pela doutrina majoritária atual, como complexo. Trata-se, pois, da junção de vários fatos geradores adquiridos pelo contribuinte a cada disponibilidade jurídica ou econômica obtidos no ano-base. Impende salientar que o período-base é adotado a título de organização do Fisco com relação a arrecadação do imposto de renda.

A atividade de tributar, como já observado, deve ocorrer dentro dos contornos traçados pelos princípios constitucionais, pois “não se pode afastar que o Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro é rígido e exaustivo” (FRANA, 2006, *apud* VIEGAS, 2011, p. 89).

Reportando a lição de Ávila (2011), a segurança jurídica garante ao Direito as características de racional e efetivo em sua integralidade, e Paulsen (2006) assegura que esta é um sobreprincípio em matéria tributária, se concretizando por meio da irretroatividade e da anterioridade, que garantem ao contribuinte o conhecimento antecipado dos tributos que incidiram sobre seus negócios.

O posicionamento do STF por meio da Súmula 584 viola a tipicidade cerrada ao não observar os aspectos de incidência da endonorma tributária do imposto de renda e gera insegurança jurídica, ao passo que desconsidera a aplicação do princípio da irretroatividade tributária que, quanto a instituição de majoração de tributos, não há exceção ou atenuação, e também a anterioridade tributária, por

retirar do contribuinte seu efetivo direito a ter conhecimento antecipado da lei. Por fim, resta clara a ofensa da Súmula 584 do STF ao Sistema Tributário Nacional.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio de uma análise dos princípios constitucionais tributários, em especial da legalidade, anterioridade e irretroatividade, enquanto promovedores da segurança jurídica, buscou-se verificar a constitucionalidade da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal diante do novo cenário pós promulgação da Constituição Federal de 1988.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui fulcral importância dentre os impostos federais, tendo em vista que é fonte expressiva de arrecadação. Trata-se, pois, do tributo que mais gera receita a Fazenda Pública.

Em que pese a importância do poder estatal de tributar para a manutenção do Estado Democrático de Direito, verificou-se que este não pode ser exercido de forma abusiva, encontrando limites na própria Constituição Federal de 1988. Ademais, as limitações impostas à atividade estatal de tributar agregam o conjunto de características que delimitam o modo, a forma, o campo e a intensidade de atuação do Estado no que tange a instituição e majoração de tributos.

Diante da nova ordem constitucional, tornou-se imprescindível a verificação das normas infraconstitucionais que se adequam a esta, sendo necessário que se estabeleça a revisão e superação daquelas que estiverem em desacordo com a atual conjuntura. Nesse contexto, destaca-se que, os princípios atingiram tamanha importância que, na atualidade, foram elevados ao *status* de normas, situando-se lado a lado com as regras jurídicas.

Com relação a Súmula 584 do STF que aborda sobre a aplicação da lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração do imposto de renda, foram aferidas as seguintes conclusões:

1. O fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza deve ser considerado como complexo, ou seja, ocorre a sua efetivação a cada vez que o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica ou econômica no decorrer do ano-base, não em um único momento determinado como entendimento realizado pelo STF;

2. Fere a irretroatividade tributária ao passo que permite a incidência de lei instituidora ou majoradora de tributos a fatos geradores ocorridos no passado. O princípio da irretroatividade é inafastável na seara da criação e majoração de tributos. Trata-se da preservação do passado da atribuição de novos efeitos tributários. A lei que instituir ou majorar um gravame deve, necessariamente, ser prospectiva, sob pena de macular o texto constitucional, ferindo direitos e garantias individuais do contribuinte.

3. Fere a anterioridade de exercício, pois retira do contribuinte seu direito de conhecer com antecedência a nova carga tributária que lhe será imposta. O princípio da anterioridade é considerado uma garantia peculiar do contribuinte, que tem por direito fundamental o conhecimento antecipado das leis tributárias mais gravosas, para que possa planejar suas decisões tendo por base o novo cenário imposto;

4. Viola a tipicidade cerrada, visto que ignora os aspectos que compõem a regra-matriz de incidência do imposto de renda, ultrapassando os limites de intérprete da lei e usurpando a função do Poder Legislativo. Somente à lei cabe a imposição de uma obrigação e a legalidade estrita exige a disposição em lei de todos os aspectos que compõem a hipótese de incidência da endonorma tributária;

5. Gera insegurança jurídica à medida que desrespeita os princípios que promovem a sua correta efetivação. Trata-se segurança jurídica de cânone do ordenamento jurídico brasileiro, sendo realizada por meio de diversas perspectivas, em especial naquelas que buscam proteger os indivíduos, como a anterioridade e a irretroatividade tributárias. Ao passo que a Súmula 584 do STF restringe a incidência desses princípios, o ordenamento jurídico torna-se instável, prejudicando veementemente os contribuintes;

6. É inconstitucional, pois ofende às garantias inerentes ao Sistema Tributário Nacional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRA, Walber de Moura. **Curso de direito constitucional**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 17 ed. atual. São Paulo, Verbatim, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 05 de out. de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Presidência da República. Casa Civil**. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 26 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 24 ago. 2016.



\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. (Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010).

**Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 4 set. 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)> Acesso em: 28 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 17 mar. 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em 10 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 04 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 26 ago. 2011. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12469.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12469.htm)> Acesso em: 15 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 16 mar. 2016. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 17 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República. Casa Civil.** Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 19 dez. 2003. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm)> Acesso em: 20 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7-DF.** Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 10 set. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 244.003-SC**. Agravante: União. Agravado: Tecnofibra Nielson S/A. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 20 de abril de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611783>>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº- 184.213 - RS**. Recorrente: União. Recorrido: Pettenatti S/A. Relator: Ministro Garcia Vieira. Brasília, 10 de novembro de 1998. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199800567364&dt\\_publicacao=22-02-1999&cod\\_tipo\\_documento=1](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800567364&dt_publicacao=22-02-1999&cod_tipo_documento=1)>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº- 377.099 - RS**. Recorrente: Andreas Stihl Moto Serras Ltda. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ministro Eliane Calmon. Brasília, 03 de abril de 2003. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=702222&num\\_registro=200101483351&data=20030512&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=702222&num_registro=200101483351&data=20030512&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 54**. Princípio da Anterioridade mitigada. Brasília, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo54.htm#Princípio da Anterioridade Mitigada>>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 485**. IR de Pessoa Jurídica: Fato Gerador – 4. Brasília, 25 de outubro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo485.htm>>. Acesso em: 03 out. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 74.594-GB**. Recorrentes: Alcino Pinto Falcão e outros. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Xavier Albuquerque. Brasília, 26 de fevereiro de 1975. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=170274>>. Acesso em: 09 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 183.130-PR**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Muffato & Filhos Ltda e outro. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 25 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630118>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 584**. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2304>>. Acesso em: 01 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 615**. O princípio constitucional da anualidade (par-29 do art-153 da CF/88) não se aplica à revogação de isenção do ICM. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2280>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro. **Curso de Direito Processual Civil**. 13. ed. São Paulo: Juspodivm, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

HORCAIO, Ivan. **Dicionário jurídico referenciado**. São Paulo: Primeira Impressão, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MADEIRA, Anderson S. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: IOB Thomson, 2006

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COÊLHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MICHAELIS, Dicionário. Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/>>. Acesso em 30 set. 2016.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/7317>>. Acesso em: 13 mai. 2016.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da lei Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. *In*: (coord.) RIBEIRO, Maria de Fátima. **Direito Tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP, 2008.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et all*. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

VIEGAS, Carlos Alberto Carmo. **A Polêmica Súmula 584 do STF e Segurança Jurídica no Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Baraúna, 2011.